



ANKARA

HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI
GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN DİPNOT
AÇIKLAMALARININ İÇERİK ANALİZİ: BİST 100'DE BİR
ARAŞTIRMA**

Pınar ANAFOROĞLU

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK**

**DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

ARALIK 2022



ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI
GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARININ İÇERİK
ANALİZİ: BİST 100'DE BİR ARAŞTIRMA

Pınar ANAFOROĞLU

DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

ARALIK 2022

TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Finansman Doktora Programı

öğrencisi Pınar ANAFOROĞLU tarafından hazırlanan “Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Dipnot Açıklamalarının İçerik Analizi: Bist 100’de Bir Araştırma” başlıklı tez çalışması,30/12/2022 tarih ve 11:00 saatinde yapılan Savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından

OYBİRLİĞİ ile DOKTORA TEZİ olarak **KABUL** edilmiştir.

		Kabul	Ret
Başkan	: Prof. Dr. Semra KARACAER Hacettepe Üniversitesi	X	☐
Üye	: Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK AHBV Üniversitesi	X	☐
Üye	: Prof. Dr. Yıldız AYANAOĞLU AHBV Üniversitesi	X	☐
Üye	: Prof. Dr. Kürşat YALÇINER Nişantaşı Üniversitesi	X	☐
Üye	: Prof. Dr. Deniz Umut ERHAN Başkent Üniversitesi	X	☐

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; 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 çalışmasında 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.

Pınar ANAFOROĞLU

30/12/2022

Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Dipnot Açıklamalarının İçerik
Analizi: BİST 100’de Bir Araştırma
(Doktora Tezi)

Pınar ANAFOROĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Aralık 2022

ÖZET

Bu çalışmada maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller ülkemiz muhasebe uygulamaları açısından incelenmiştir. Muhasebe standartlarına göre açıklanması gereken muhasebe politikalarından hareketle oluşturulan açıklama endeksleri “basit ağırlıksız Laspeyres endeksi” kullanılarak içerik analizine, açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ki-kare bağımsızlık testine tabi tutulmuştur. Analizler en yüksek piyasa değerine sahip BİST 100 temel endeksinde yer alan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 dönemlerini kapsayan altı yıllık bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesi ile yapılmıştır. İçerik analizi sonucu; muhasebe uygulamaları ve finansal raporlarda dikkat çeken hususlarla ilgili olup, ayrıca her bir maddi varlığa ilişkin analiz bulgularının bir arada ele alınmasıyla en yüksekten en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılıkları sırasıyla elde edilmiştir. İlişki analizine göre açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ortaya konulabilmektedir. Sonuç olarak sektör standartları muhasebe sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayabilecek bir çalışma yapılabilmektedir.

Bilim Kodu : 112212

Anahtar Kelimeler : MSUGT, TMS 16, TMS 40, TMS 38

Sayfa Adedi : 201

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

Content Analysis of Footnotes Disclosures Related to Tangible Assets and Investment Properties:

A Research in BIST 100

Ph. D. Thesis

Pınar ANAFOROĞLU

ANKARA HACI BAYRAM VELI UNIVERSITY

THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

December 2022

ABSTRACT

In this study, tangible assets and investment properties were examined in terms of accounting practices in our country. The disclosure indices, which were created based on the accounting policies that should be disclosed according to accounting standards, were subjected to content analysis using the "simple unweighted Laspeyres index", and the relationship between the disclosure indices and the audit firm group was subjected to the chi-square independence test. Analyzes were made by examining the financial statements and annotation of 76 companies, which are included in the BIST 100 basic index with the highest market value (excluding finance, banking, venture capital partnerships, insurance, football clubs), which have been independently audited for six years covering the 2014 and 2019 periods. Content analysis result; it is related to the issues that attract attention in accounting practices and financial reports, and also, by considering the analysis findings for each tangible asset together, the sector explanatory notes for the years 2014-2019 are obtained from the highest to the lowest. According to the relationship analysis, the relationship between the disclosure indices and the audit firm group could be revealed. As a result, a study that can contribute to the development of the industry standards accounting system has been carried out. As a result, a study that can contribute to the development of the industry standards accounting system has been carried out.

Science Code : 112212

Key Words : MSUGT, TMS 16, TMS 40, TMS 38.

Page Number : 201

Supervisor : Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

TEŞEKKÜR

Doktora çalışmalarım boyunca destek ve ilgilerinden dolayı “Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi’nden” hocalarım Sayın Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK’a, Sayın Prof. Dr. Ahmet AKSOY’a, Sayın Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU’na, Sayın Prof. Dr. Murat ATAN’a; “Başkent Üniversitesi’nden” hocalarım Sayın Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL’e, Sayın Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN’a, bana adeta balık tutmayı öğreten merhum Sayın Dr. Şeref HOŞGÖR’e; çalışmamı bitirmemi duaları ve inançları ile sabırla bekleyen ailem ve dostlarıma teşekkür eder, şükranlarımı sunarım.

Bu çalışmamı varlığıma; azimle, yeniye, yeniden, yenilenerek, başkalarına ışık olurken kendi yollarını da aydınlatmaya devam eden yansımalarıma ithaf ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLoların LİSTESİ.....	xii
1. GİRİŞ	1
2. TÜRKİYE’DE MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI.....	5
2.1. Genel Olarak Yasal Düzenlemeler.....	5
2.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar.....	6
2.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar.....	10
2.1.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar.....	11
2.1.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar.....	11
2.1.5. Türk Ticaret Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar.....	12
2.2. Genel Olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	14
2.2.1. Gelir Tablosu İlkelerinde Maddi Duran Varlıklar.....	15
2.2.2. Bilanço İlkelerinde Maddi Duran Varlıklar.....	17
2.3. Genel Olarak Muhasebe Politikaları	18
2.4. Genel Olarak Ülkemiz Muhasebe Standartları	23
2.5. Genel Olarak TMS’de Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	27
2.6. TMS 16’ya göre Maddi Duran Varlıklar	27
2.6.1. Tanımlar.....	28
2.6.2. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimi.....	29
2.6.2.1. Canlı varlıklar ile maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi veya korunmasında maddi duran varlıklar	29
2.6.2.2. Başlangıç maliyetleri (güvenlik ve çevresel nedenler ile edinilen maddi duran varlıklar)	30
2.6.2.3. İşletme birleşmeleri ile edinilen maddi duran varlıklar.....	30

2.6.2.4. Takas ile edinilen maddi duran varlıklar	30
2.6.2.5. Devlet bağışları (teşvikleri) ile edinilen maddi duran varlıklar.....	30
2.6.2.6. Önemsiz parçaların muhasebeleştirilmesi	31
2.6.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyetlerinin Ölçümü.....	31
2.6.3.1. Maliyet bedeli ile kaydetmede zorunlu unsurlar	31
2.6.3.2. Maddi duran varlıkların maliyetine girmeyen bazı unsurlar	32
2.6.3.3. Maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine son verilmesi	32
2.6.3.4. Arızı faaliyetlerin gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi	32
2.6.3.5. İşletmece üretilen maddi duran varlıkların maliyeti.....	32
2.6.3.6. Taşıyıcı bitkilerde inşa	32
2.6.3.7. Vadeli alımlarda maliyetin ölçümü	33
2.6.4. Maddi Duran Varlıklara İzleyen Dönemlerde Yapılan Harcamalar.....	33
2.6.4.1. Sonraki maliyetler (bakım ve yenileme maliyetleri)	33
2.6.4.2. Yedek parça ve bakım malzemeleri	33
2.6.5. Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	34
2.6.5.1. Maliyet modeli.....	34
2.6.5.2. Yeniden değerlendirme modeli.....	34
2.6.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman.....	36
2.6.6.1. Amortisman giderleri.....	36
2.6.6.2. Amortisman tabi değerde kalıntı değeri.....	36
2.6.6.3. Amortisman tabi tutma (amortisman ayırma).....	37
2.6.6.4. Yararlı ömrün belirlenmesindeki faktörler (TMS 16.56).....	37
2.6.6.5. Yararlı ömrün hizmet süresinden kısa olması	37
2.6.6.6. Arsa ve binaların ayrılması.....	37
2.6.6.7. Amortisman yöntemlerinin tüketim modelini yansıtmaması	38
2.6.6.8. Yararlı ömür, amortisman yöntemleri, kalıntı değerin gözden geçirilmesi	38
2.6.6.9. Kalıntı değere göre amortisman ayırmanın durması	38

2.6.6.10. Varlığın kullanımına göre amortisman ayırmanın durması.....	38
2.6.7. Maddi Duran Varlıklarla ilgili Özellikli Durumlar.....	38
2.6.7.1. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ile taşıyıcı bitkiler	38
2.6.7.2. Gelire (hasılat) dayalı amortisman yöntemi	39
2.6.7.3. Maddi duran varlıklardan stoklara aktarım	39
2.6.7.4. Yenilenen parçanın defter değeri.....	39
2.6.7.5. Bilanço dışı bırakma.....	39
2.6.7.6. Finansal tablo dışı bırakılan maddi duran varlıklarda hasılatın ölçümü	39
2.6.7.7. Bilanço dışı bırakmada kazanç ya da kayıp	40
2.6.7.8. Elden çıkarmada doğan alacaklar.....	40
2.6.7.9. Değer düşüklüğü ve tazminatı	40
2.6.7.10. Finansal tablolarda yapılacak açıklamalar.....	40
2.7. TMS 40'a göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	41
2.7.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Elde Tutma Amacı.....	42
2.7.1.1. Yatırım amaçlı gayrimenkul örnekleri	42
2.7.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Açıklanması	43
2.7.2.1. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi	43
2.7.2.2. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sunumu.....	43
2.7.2.3. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilk kayda almada ölçüm	43
2.7.2.4. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilk kayda alma sonrası yapılan harcamalar	43
2.7.2.5. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ölçememe	44
2.7.2.6. Kiralamalarda yatırım amaçlı gayrimenkuller.....	44
2.7.2.7. Kiralanan yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değer şartı	44
2.7.2.8. Ortaklıklar açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller.....	44
2.7.2.9. Birleşmede edinilen yatırım amaçlı gayrimenkuller	45

2.7.2.10. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin borçlanma maliyetleri	45
2.7.2.11. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin takası	45
2.7.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Değerleme Ölçüleri.....	45
2.7.3.1. Maliyet yöntemi.....	45
2.7.3.2. Gerçeğe uygun değer yöntemi.....	46
2.7.3.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile ölçülememe gerekçelerinin açıklanması.....	46
2.7.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Amortisman Yöntemleri.....	47
2.7.5. Maliyet ve Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Arasındaki Geçişler.....	47
2.7.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile ilgili Transferler (Sınıf Değişikliği).....	47
2.7.6.1. Yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlık ve stoklara geçiş	47
2.7.6.2. Maddi duran varlık ve stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere geçiş	48
2.7.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerle ilgili Özellikli Durumlar.....	48
2.7.7.1. Finansal tablo dışı bırakılan yatırım amaçlı gayrimenkullerde hasılat	48
2.7.7.2. Değiştirilen parçanın defter değeri	49
2.7.7.3. Elden çıkarma sonrası kalan borçlar.....	49
2.7.7.4. Tazminatlar.....	49
2.7.7.5. Finansal tablolarda yapılacak açıklamalar.....	49
2.8. TMS'lere göre hazırlanan bilançoda (finansal durum tablosunda) maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller.....	51
2.9. TMS'lere göre hazırlanan gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda) maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller.....	51
2.10. Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebe Uygulamaları Açısından Öne Çıkan Hususların Karşılaştırılması.....	51
3. LİTERATÜR TARAMASI.....	55
4. TMS 16: MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE TMS 40: YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARTLARI AÇISINDAN BİST 100 ŞİRKETLERİNDE SEKTÖREL AÇIKLAMA ENDEKSLERİNİN OLUŞTURULMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	73
4.1. Araştırmanın Amacı	73

4.2. Araştırmanın Kapsamı	74
4.3. Araştırmanın Sınırları.....	75
4.4. Araştırmanın Yöntemi.....	82
4.4.1. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası içerik analizi.....	86
4.4.2. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası ilişki analizi.....	88
4.5. Araştırmanın Bulguları.....	92
4.5.1. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası içerik analizi bulguları.....	92
4.5.1.1. Maddi Duran Varlıklar Standardı Açıklama Endeksleri Bulguları...92	
4.5.1.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Açıklama Endeksleri Bulguları	96
4.5.2. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası ilişki analizi bulguları...101	
4.5.2.1. Maddi duran varlıklar açıklama endeksi ki-kare bağımsızlık testi sonuçları	101
4.5.2.2. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksi ki-kare bağımsızlık testi sonuçları.....	114
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	129
KAYNAKLAR	137
EKLER.....	147
ÖZGEÇMİŞ	199

TABLoların LİSTESİ

Tablo 2.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan başlıklar.....	28
Tablo 2.2. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yer alan başlıklar	42
Tablo 2.3. Gayrimenkullerin sınıflandırılması.....	42
Tablo 4.1. Açıklama endeksini oluşturmada TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile ilgili ele alınan muhasebe politikaları	84
Tablo 4.2. Açıklama endeksini oluşturmada TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile ilgili ele alınan muhasebe politikaları.....	85
Tablo 4.3. 2014-2019 yılları arası BİST 100 şirketlerinin sektörler bazında dağılımı	85
Tablo 4.4. Analiz kapsamında şirketlerin sektörler bazında yeniden dağılımı	85
Tablo 4.5. (Ek: Endeks A): Maddi duran varlıklar ile ilgili 2014-2019 yılları BİST 100 şirketleri bağımsız denetçi raporlarında yer alan açıklamalar	86
Tablo 4.6. (Ek: Endeks A.I.1): Maddi duran varlıklar ile ilgili 2014 yılı BİST 100 şirketleri elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksi.....	86
Tablo 4.7. Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksinde eşitliklerin gösterilmesi	87
Tablo 4.8. (Ek: Endeks A.I.7): Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksi.....	87
Tablo 4.9. (Ek: Endeks A.I.8): Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü muhasebe politikaları alt başlıkları açıklama endeksi	88
Tablo 4.10. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi	92
Tablo 4.11. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi	93
Tablo 4.12. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar imalat sanayii sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	93
Tablo 4.13. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar holdingler toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	94
Tablo 4.14. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	95
Tablo 4.15. Maddi Duran Varlıklar Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekte en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla yukarıdaki gibidir.....	96
Tablo 4.16. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi	96

Tablo 4.17. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	97
Tablo 4.18. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller imalat sanayii toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	98
Tablo 4.19. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller holdingler toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi.....	99
Tablo 4.20. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi	100
Tablo 4.21. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekten en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla yukarıdaki gibidir.	101
Tablo 4.22. Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarına göre ilişki bulunanlar	102
Tablo 4.23. Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki bulunmayanlar	104
Tablo 4.24. Maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisi	104
Tablo 4.25. Maddi duran varlıklar açıklama endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisi.....	111
Tablo 4.26. Maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması	113
Tablo 4.27. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarına göre ilişki bulunanlar	115
Tablo 4.28. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki bulunmayanlar.....	116
Tablo 4.29. Yatırım amaçlı gayrimenkuller toplam denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisi.....	117
Tablo 4.30. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisi	126
Tablo 4.31. Yatırım amaçlı gayrimenkuller toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması	128

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
A.Ş.	Anonim Şirket
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
bkz.	bakınız
GUD	Gerçeğe uygun değer
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS for SME's	KOBİ'ler için UFRS
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
m., md.	madde
MDV	Maddi Duran Varlıklar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
mük.	mükerrer
no.lu	numaralı
Ör	Örnek
s.	sayfa

Sıra No	Sıra Numaralı
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu (Kurumu)
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
TDMS	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMS ve TFRS	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
vb.	ve benzerleri
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
VUKGT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
YAG	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

1. GİRİŞ

Bilgi çağı ve hızlı ekonomik gelişmelerin sonucu olarak küreselleşen dünyada devletlerin vergi ve diğer alacaklarını takip etmede, işletmelerin ise piyasalarda var olabilmeleri adına şeffaf ve evrensel finansal bilgilerin önemi günden güne artmaktadır. Bu süreçte sistemli olarak üretilen finansal bilgiler, tüm ilgililerin benzer anlamlar yükleyeceği raporlarda sunulmaktadır. Sunulan bu bilgiler planlama, kontrol ve performans değerlemede, yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirmelerinde önemlidir. Diğer menfaat gruplarının karar almalarında örneğin; ortaklığın devamı, yeni yatırımlar yapma, kredi verme gibi konularda yardımcı olmaktadır. İhtiyaca uygun, gerçeği yansıtan yüksek kaliteli finansal bilgiler, ekonomik kalkınmaya doğrudan ve önemli derecede katkı sağlamaktadır (Demir ve Onocak, 2021).

Finansal bilgilerin temeli muhasebe teorisini oluşturan “temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar, uygulamalar, bilimsel görüş ve teamüllerdir”. (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2015). Bu oluşum içinde muhasebe teorisinin amacı muhasebe uygulamalarına dair açıklamalarda bulunmak, gerçekleştirebilecek muhasebe olayları hakkında tahminler yapmaktır (Coşkun, 2016a).

Ülkemiz muhasebe uygulamaları; yasal düzenlemeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT’ler) ve Muhasebe Standartlarından oluşmaktadır. Her ne kadar yasal esaslara uyum zorunlu olsa da, sadece vergi mevzuatına göre finansal tabloların hazırlanamayacağı ortadadır. Bu açıdan Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK’nın) 64-88. Madde hükümlerine tabi işletmelerin finansal raporlarını hazırlamada, 88. Maddeye göre; “Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS’lere), kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak zorunludur”. Bu zorunluluk bağımsız (dış) denetimin tanımında şöyle ifade edilmiştir;

“Bağımsız denetim işletmelerin yıllık finansal tablo ve finansal bilgilerinin, belirlenen kriterlere (örneğin, uluslararası finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla; defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi, değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır”.

Dar anlamda bağımsız denetim; gerçeğe uygun, güvenilir bilgilerin finansal tablolarda yer almasını sağlayarak muhasebe ve denetim kalitesini artıran bir uygulamadır (Güredin, 2014: 26). Geniş anlamda bağımsız denetimin; gerektiğinde

denetim hizmeti verdikleri işletmelerin finansal tablolarının uluslararası standartlara göre hazırlanmasına rehberlik etme, ilgili birimlerine eğitim hizmeti verme yoluyla, denetim sürecini kurumsal bir anlayışa dönüştürdükleri ifade edilebilir. Bu süreç sayesinde denetim faaliyetleri işletmelerin finansal raporlarının uluslararası standartlara uyumunu sağlayarak, uluslararası boyutta karşılaştırılabilirliğini de arttırmaktadır.

Bağımsız denetime tabi finansal raporlar işletmelerin finansal durum ve performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal raporlarda sunulan bilgiler önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlarla birlikte önem arz eder. Bu durum standartlarda dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına dair örnekler açıklayan "Finansal Tabloların Sunuluşu" başlıklı TMS 1'in 114. paragrafında aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

- a) İşletmelerin finansal durum ile performansının anlaşılmasında ihtiyaca en uygun olduğu değerlendirilen faaliyet alanlarına önem verilmesi,
- b) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlıklar ile benzer şekilde ölçülen kalemlerin bilgilerinin gruplandırılması,
- c) Aşağıdaki gibi finansal durum ile performans tablolarında yer alan kalemlere ilişkin sıralamanın takip edilmesi:

- i) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) uyum beyanı,
- ii) Uygulanan önemli muhasebe politikaları (TMS 1/117),
- iii) Tam set tablolarda sırasıyla sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler.

TMS 1/117'ye göre; bir işletme aşağıdaki bilgileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- “a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası (esasları) ve*
- b) Finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan ve uygulanan diğer muhasebe politikaları”.*

Finansal tabloların eki dipnotlarda açıklanan muhasebe politikaları finansal tabloların bütünlüğü ve tamlığı adına temel ilkedir. Bazı durumlarda zorunlu, bazı durumlarda seçimlik hak ile muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması finansal tablo ve dipnotlarının karşılaştırılabilirliğini sağlamada önemlidir. Değiştirilen politikaların dipnotlarda açıklanması zorunludur.

Çalışmanın teorik kısmında; bazı işletmelerin fiziki varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturan, faaliyetlerini sürdürmelerinde, dönem sonucunu belirlemede katkı sağlayan; dolaylı nakit akışı yaratabilen maddi duran varlıklar ile doğrudan nakit

akışı yaratabilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe uygulamaları ele alınmıştır. Söz konusu varlıklar ile ilgili yasal düzenlemeler, MSUGT’lerde yer alan uygulamalar genel olarak açıklandıktan sonra, ilgili varlıklar TMS’ler açısından değerlendirilmiştir.

Çalışmanın uygulaması, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili TMS’lerde açıklanan muhasebe politikalarının içerik analizine dayanmaktadır. TMS 1/114-c’de belirtildiği üzere standartlara göre hazırlanan finansal tablo kalemlerine ilişkin dipnotlarda açıklanması gereken bilgiler kullanılarak, ilgili varlıklara ilişkin muhasebe politikaları açıklama endeksleri oluşturulmuştur.

Açıklama endeksleri bir işletmenin açıklanması gereken durumlarına ilişkin bilgi verme düzeyini tespit etmeye çalışırken, standartlara uyum derecesini yani açıklama düzeylerini gösterebilmektedir.

Açıklama endekslerinde maddi duran varlıklar altı muhasebe politikası alt başlığında, 15 kalemde; yatırım amaçlı gayrimenkuller dört muhasebe politikası alt başlığında, 17 kalemde incelenmiştir. Açıklama endekslerinin analizleri; Borsa İstanbul 100 temel endeksinde (BİST 100’de) sektörlerine ayrılan (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) 76 şirketin 2014 ve 2019 yılları arası altı yıllık dönemine ait bağımsız denetimden geçmiş finansal tablo ve dipnotlarında yer alan bilgilerden hareketle yapılmıştır.

BİST 100’ün seçilmesinin nedeni, borsada işlem gören şirketler açısından en yüksek işlem hacmi ve piyasa değerine sahip şirketlerden oluşmasıdır. BİST 100 borsanın genel seyrinin yanı sıra ülkemiz ekonomisinin ve sektörlerin analizinde önemli bir veri seti oluşturmaktadır.

BİST 100 şirketlerinin denetimden geçmiş finansal raporlarında açıklanan muhasebe politikalarına istinaden oluşturulan sektörel açıklama endekslerinin içerik analizinde “basit ağırlıksız Laspeyres endeksi” kullanılarak, yıllara ait yüzde değişimler ile her bir açıklama endeksinin derecesi hesaplanmıştır. Böylece finansal raporlarda dikkat çeken hususlarla, sektör açıklayıcılıkları elde edilmiştir. Ayrıca dört büyük denetim firması¹ ile diğer denetim firmaları tarafından denetlenenler açısından

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

raporlarda farklılık olup olmadığı ele alınmıştır. Bu kapsamda muhasebe politikalarının açıklama düzeyine göre oluşturulan açıklama endeksleri bağımlı değişken, dört büyük denetim firması açıklama düzeyi bağımsız değişken olarak kabul edilmiş, aralarındaki ilişki ki-kare bağımsızlık testi ile analiz edilmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkiler ele alınırken; iki kriter arasında ilişki olmadığını sıfır hipotezi (H_0); ilişki olduğunu gösteren araştırma hipotezine (H_1) göre:

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

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

BİST 100 şirketlerinin açıkladığı muhasebe politikalarının standartlara uyumunun derecesini araştıran çalışmada, halka açık en büyük şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş açıklamalarının standartlar açısından gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip olması beklenmektedir. Buna göre bağımsız denetim ile işletmelerce açıklanan bilgi düzeyi arasındaki ilişkinin varlığı savından hareketle sektörlerine ayrılmış BİST 100 şirketlerinin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi sonucunda açıklama düzeyinin yüksek çıkması beklenmektedir. Bu durum denetim faaliyetlerinin dört büyük denetim firması tarafından daha dikkatli yapıldığının bir kanıtı olabilir.

Giriş bölümü ile birlikte beş bölümden oluşan çalışma aşamaları aşağıda belirtildiği şekilde gerçekleştirilmiştir.

Giriş bölümünde araştırma konusunun amacına ilişkin teorik bilgiler verilmiş, araştırma aşamaları açıklanmıştır.

İkinci bölümde çalışma konusu varlıklarla ilgili ülkemiz muhasebe uygulamalarına yön veren “yasal düzenlemeler, MSUGT’ler, muhasebe politikaları, standartlar” ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, çalışma konusuna ilişkin literatürde bulunan ulusal ve uluslararası alanda yapılan akademik çalışmalar incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; çalışmanın uygulamasına yönelik araştırmanın amacı, kapsamı, sınırları, yöntemi, modeli, hipotezleri ve bulguları sunulmuştur.

Beşinci ve son bölümde ise ulaşılan sonuçlar ve önerilere yer verilmiştir.

2. TÜRKİYE’DE MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

BİST 100 şirketlerinin finansal raporlarında yer alan maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin ülkemiz muhasebe uygulamaları “yasal düzenlemeler, MSUGT’ler, TMS ve TFRS’lerden” oluşmaktadır. Yasal düzenlemeler ve MSUGT’ler kural bazlı iken, diğer düzenlemeler daha çok ilke bazlıdır.

2.1. Genel Olarak Yasal Düzenlemeler

Çalışma konusu ilgili varlıklar; vergi hukuku dahil olmak üzere Türk Hukukunda, çok sayıda, dağınık halde en çok gayrimenkul deyimi ile yer bulmaktadır. Bunlara ilişkin yasal esaslar; Vergi Usul Kanunu (VUK), VUK’a bağlı Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları, kanunlara bağlı Genel Tebliğler, VUK’a bağlı MSUGT’ler, TTK, Sermaye Piyasası Kanunu (SPK), Muhasebe Standartları, Devlet Muhasebesi ve ilgili Yönetmelikler, vb.de yer almaktadır. Mevzuat kümeleri konuya kendi ilgi alanları açısından yaklaştığından, birbirini tamamlayıcı değildirler (Yıldırım, 2014). Vergi hukukunda duran varlıkların en kapsamlı tanımı ‘Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi’ başlıklı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK’nın) 70. maddesinde² yapılmıştır. VUK’ta da duran varlıklar ayrı bir başlıkta yer almamış; sabit kıymet, duran varlık, gayrimenkul gibi çeşitli adlar verilen varlıklara ödenen bedeller, bunların muhasebeleştirme usulleri yer almıştır (Özyer, 2001). VUK’ta sayılan gayrimenkuller; “*gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler, diğer taşıtlar (m.269), demirbaş, alet, edevat, mefruşat (m.273), hayvanlar (m.277), arazi ve arsalardır (m.314)*”. Bu maddelerde yer alan ifadelerden, taşınır ve taşınmaz varlıkların bir arada gayrimenkul sayıldıkları anlaşılmaktadır. Oysa Medeni Hukuk’ta gayrimenkullerin tanımı; bir yerden bir yere taşınması olanaksız, durağan yani taşınmaz mal olarak yer almaktadır (Kızılot, Sarısu, Özcan ve Kızılot (2004)).

²“1.Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; 2.Voli mahalleri ve dalyanlar; 3.Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;4.Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; 5.Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileridir”.

2.1.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar

İşletmeler muhasebe sistemlerini, VUK'un 175 ve mükerrer 257. Maddelerine dayanılarak düzenlenmiş MSUGT'lerde belirtilen kurallara uygun olarak izlemektedirler. Vergiye tabi kazancın, yani mali karın ortaya çıkmasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümlere uyulması zorunludur. Çalışma konusu varlıklara ilişkin VUK'ta yer alan düzenlemeler aşağıda açıklandığı gibidir.

Değerleme

Gayrimenkullerin değerlemesi maliyet bedeli ile yapılır (m.269). Maliyet bedeliyle değerlemeye imkan bulunmayan hallerde değerleme "vergi değeri" ile yapılır (m.289, 297). Alet, edevat, mefruşat, demirbaşların üretim giderleri aynı zamanda satın alma bedelidir (m.273)³.

Amortisman düzenlemeleri

Duran varlıklar amortismanına tabi iktisadi varlıklardır. VUK'un amortismanına ilişkin hükümleri Kanun'un Değerleme adlı Üçüncü Kitabının, Üçüncü (Son) Kısımında "Amortismanlar" başlığında düzenlenmiştir. Bu düzenleme kendi içinde üç bölüme ayrılmış görünse de, esasında amortisman ile ilgili düzenlemeler; mevcutlar, alacaklar, sermayede amortisman ve aktifleştirilen giderler olmak üzere dört grup halindedir (Özbalcı, 1998: 705).

Duran varlıkların envantere alınması ile amortismanın gösterilmesi

Amortisman ayırma, duran varlıkların aktife girdiği yılda başlar (m.320). Bu açıdan amortisman ayırabilmede ilk koşul varlıkların aktife alınması ya da envantere kayıdır. Aktife alınma ifadesi bilanço esasına göre defter tutanları kapsamaktadır. İlgili varlıklar ile bunların her yıla ait amortismanları birbirine bağlanarak envanter defterinde gösterilebileceği gibi, amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterilebilir. Amortisman defteri veya liste kayıtları envanter kaydı gibidir. Yeniden işletmeye girenlerin amortismanları önceki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilebilir (m.189). Her ne kadar VUK madde 320/1'de amortisman ayırma şartı olarak aktife girme denilmişse de, aynı maddenin üçüncü fıkrasında amortismanına tabi varlığın

³Çalışma konusu BİST 100'de yer alan şirketler olduğu için VUK geçici m.5'te yer alan basit usulden gerçek usule geçişte ve serbest meslek erbablarınca yapılacak değerleme konuları ele alınmamıştır.

kullanıma hazır hale gelmesi şartı yer almaktadır. Bu şart isteğe bağlı olarak yeni alınan amortisman tabi varlıklara hesaplanacak günlük amortisman hesabıyla ilgilidir. Buna göre amortisman ayırmaya başlamak için; aktife alınma ile kullanıma hazır halde olma şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir. Ancak bu durum yıllık amortisman ayırma ile isteğe bağlı günlük amortisman ayırma arasında bir fark olduğu izlenimi yaratmaktadır. “Kullanıma hazır halde olma” ifadesi başka bir açıdan ele alındığında; bir duran varlığın aktifte yer almasının, her zaman işletmede bulunmasını ve kullanılmasını gerektirmeyeceği ortadadır. Örneğin başkalarının gayrimenkulleri üzerine kurulan reklam panoları, kiraya verilen gayrimenkuller işletmede fiilen bulunmadıkları, kullanılmadıkları halde amortisman tabidirler (Altındağ, 2001: 615).

Amortisman ayırma şartları

Amortisman ayırma, amortisman tabi duran varlığın faydalı ömrü boyunca, ilgili yöntemlerle; hesap dönemi sonlarında yapılmaktadır. Amortisman ayırabilmek için ilgili varlıkların; “*işletmede kullanılması, bir yıldan fazla kullanım süresine sahip olması, yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi gerekir* (m.313)”. Söz konusu varlıkların değerlerinde azalmaya yol açan çeşitli etkenler herhangi bir Kanun maddesiyle sınırlandırılmamıştır. Nitekim “*değerinin düşmesi veya değerden düşmeye maruz bulunma*” gibi genel bir ifade ile değer kaybına yol açacak tüm etkenlerden bahsedilmektedir. Değeri düşüren etkenler 313. maddede belirtildiği gibi, normal sayılan yıpranma ve aşınma ile; olağanüstü sayılan doğal afetler, yeni icatlar, aşırı çalıştırma durumlarıdır (m.317).

Amortisman yöntemleri

VUK’ta yer alan yöntemler “Normal Amortisman (m.315), Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (mükerrer m.315), Madenlerde Amortisman (m.316), Fevkalade Amortisman (m.317)” şeklindedir. Yöntemlerden ilk ikisi mükellefe seçme hakkı tanıyan hesaplama yöntemleridir. Son ikisi özel durumlarda amortisman oranlarını belirleyen yöntemlerdir. İşletmeler bu yöntemlerin dışında literatürde yer alan yöntemlerden birini kullanmakta serbesttirler. Ancak dönem sonunda vergi matrahının belirlenmesinde, işletmelerin seçtikleri yöntem ile VUK’ta yer alan yöntemler arasında vergi matrahı açısından ortaya çıkabilecek fark “düzeltme kayıtları” ile giderilir.

Yöntemlerden hangisinin uygulanacağı

İşletmeler amortismanına tabi varlıklarına normal ya da azalan bakiyeler yönteminden diledikleri ile amortismanına tabi tutabilirler. Varlıkların tamamına aynı yöntemle amortisman ayırma zorunluluğu yoktur. Ancak, iktisadi veya teknik bakımdan bütünlük teşkil edenlere normal veya azalan bakiyeler yönteminden yalnız birisi uygulanır. VUK geçici 30. Maddeye göre; Ar-Ge, yenilik, tasarım faaliyetleri ile teşvik belgesi kapsamında edinilen makine, teçhizat için azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman uygulaması 31.12.2023 tarihi dahil isteğe bağlı olarak getirilmiştir.

Yöntemler arası geçiş

Normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülemez iken azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu durumda henüz amorti edilmemiş kısım, kalan amortisman süresine bölünür. Ayrıca isteğe bağlı olarak günlük esasta amortisman hesaplanmaya başladıktan sonra bu yöntemden dönülemez (m.320/7). Muhasebe politikalarında benzer olaylarda değişiklik yapmak “tutarlılık” kavramına aykırıdır. Ancak gerekliyse yapılan değişiklik “tam açıklama” kavramı gereği bilanço dipnotlarında açıklanır.

Amortisman süresi

Bakanlığın belirlediği süreler esas olmak üzere amortisman süresi, normal ya da azalan bakiyeler yöntemine göre değişiklik göstermemektedir. Aynı tespiti gereken oranlar için ise Bakanlığa başvurulur. Amortisman süresi tespit ve ilan edilen faydalı ömürlerden kısa olmamak şartıyla, her yıl için aynı oran olmak üzere belirlenebilir. Ancak sürelerde üst sınır Bakanlıkça belirlenmiş sürenin iki katı ile elli yılı aşamaz. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Kıst amortisman uygulaması

Amortismanına tabi varlık yıl içinde ne zaman alınırsa alınsın, varlığa bir yıllık amortisman ayrılır. Bu durumun istisnası binek otolara aylık olarak hesaplanan amortisman ile isteğe bağlı olarak yeni edinilen varlıklara ayrılan günlük amortismandır.

Amortisman kaydetme yöntemleri

Hesaplanan amortismanı kaydetme yöntemlerinden ilki; amortismanı varlığın bedelinden doğrudan doğruya indiren “direkt kaydetme yöntemi”, diğeri; amortisman tutarını ayrı bir hesapta biriktiren “endirekt kaydetme yöntemidir”. VUK 321. Madde metninde “doğrudan doğruya indirilmesi” ifadesi ile direkt yönteme atıfta bulunulsa da, Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) direkt yöntemin kullanımını yasaklamıştır.

Dönem sonu işlemleri⁴

Amortisman tabi varlıkların “muhasebe dışı envanteri” dönem sonunda mevcut duran varlıkların sayımı ile yapılır. Muhasebe dışı envanterde saptanan mevcut ile kayıtların karşılaştırılması, farkların giderilmesi ve amortismanların hesaplanıp kaydedilmesi de “muhasebe içi envanter” işlemlerini oluşturur (Sevilengül, 2014).

Amortisman tabi varlıkların satışı

Satılan amortisman tabi varlıklara ait hesaplar kayıtlardan çıkarılır. Duran varlık satışı esas faaliyet değil, yan faaliyettir. Satış değeri ile amortisman tabi varlıkların net aktif değeri karşılaştırılır. Aradaki fark kar veya zarardır.

Amortisman tabi varlıkların yenisini almak amacıyla karlı satışı (m.328)

Amortisman tabi varlık yenileme veya benzer özellikte olanı almak amacıyla karlı olarak satılırsa meydana gelen kar, izleyen yılın başından itibaren en çok üç yıl süreyle “Özel Fonlar-Yenileme Fonu” hesabında izlenir. Üç yıl geçtiği halde yenisi alınmazsa fark kara eklenir. Finansal kiralama ile edinilenler dahil olmak üzere yenisi alınan duran varlığın amortisman kaydında; fon olarak ayrılan kar, ayrılacak amortismandan mahsup edilir.

Amortisman tabi varlıkların takası, devri, trampası

Takas ve trampa sonucu edinilen amortisman tabi varlık hesabı borçlandırılır. Takas, devir, trampa ile elden çıkarılan amortisman tabi varlık hesabı alacaklandırılır. Satış kaydında olduğu gibi elden çıkarılan varlığa ait amortisman hesabı borçlandırılarak kapatılır.

⁴Yeniden değerlendirme ile ilgili düzenlemeler VUK’un mükerrer 298. Maddesinde yer almaktadır. Konuya standartlarda yer alan açıklamalarda değinilmiştir.

Amortisman ayırma ve sigortalama (m.329)

Duran varlıkların sigortalanması ile ödenen primler ya üretimin maliyetine eklenir, ya da gider yazılır. Ayrıca sigortalama, duran varlıkların yenilenmesi veya benzer özellikte olanı almak için ayrılan amortismanın yetersiz kalabileceği; “duran varlığın kullanım süresinin tam olarak belirlenmesindeki güçlükler, paranın değerinin düşmesi, doğal afetler, hırsızlık, kaza gibi beklenmeyen olaylarda yedek akçe işlevi görür (Güvemli, 1998, s.42)”. Yangın, deprem, sel, kaza gibi nedenlerle zarara uğrayan sigortalı varlıklar için sigortadan alınan tazminat tutarı ilgili duran varlığın net değerinden fazla veya eksik ise; aradaki fark, kar veya zarar hesabında izlenir. Zarara uğrayan duran varlığın yenilenecek olması veya benzerinin alınması halinde uygulama m.328’de yer aldığı gibidir (m.329).

Emtia sigorta tazminatı

VUK Üçüncü Kısım “Amortismanlar” başlığında yer alan 330. madde; “*emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır*” şeklindedir. Oysa amortisman tabi olmayan emtia (mal), zirai ürün ve hayvanların, 329. maddedeki gibi amortisman tabi varlıklarla benzerliği bulunmamaktadır (Anaforoğlu, 2015: 26).

2.1.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar

Gayrimenkul sermaye iradı, GVK m.2’de gelire giren kazanç ve iratlardan sayılmıştır. Gayrimenkuller arasında sayılan “*maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinin; gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı uğraşanların, bu işlerinden elde ettiği kazançlarının ticari kazanç olduğu*” belirtilmiştir (m.37). Ayrıca gemi alım satımı ile uğraşanların da gerçek usule tabi olduklarına dair hüküm yer almıştır (m.51)⁵.

İndirilecek giderler (m.40/7), gayrimenkul sermaye iradında giderler (m.74/6)

Net kazancın tespitinde hem kullanılan, hem de kiraya verilen gayrimenkullere ilişkin “VUK’a göre ayrılan amortismanlar” indirilir. Ayrıca gayrimenkulün iktisadi

⁵ Zirai işletme esasına ilişkin hükümler ele alınmamıştır (GVK m.56/5, 57/10).

değerini artırıcı ısı yalıtımı harcamaları doğrudan gider yazılabilir. Bu harcamalar VUK m.313'te her yıl belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet kaydedilebilir. Binek otolara ilişkin amortismanların gider yazılmasındaki sınır m.40/7'de hüküm altına alınmıştır.

Gider kabul edilmeyen ödemeler (m.41/8)

Kiralanmış ya da işletmeye ait motorlu deniz ve hava taşıtlarından esas faaliyet ile ilgili olmayanların hem giderleri, hem de amortismanları gider olarak indirilemez.

Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması (m.43/3)

Birden fazla inşaat, onarımda ya da bu işlerle ilgili diğer işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makine, ulaştırma araçlarının amortismanları, her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

2.1.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar

İncelenen varlıklar ile ilgili KVK hükümleri aşağıda yer aldığı gibidir.

Vergiden istisna kazançlar (m.5):

*“-Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar,
-Her türlü taşınır ve taşınmaz malların geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım, kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar”.*

Kabul edilmeyen indirimler (m.11/f)

Kiralanmış ya da işletmeye ait motorlu deniz ve hava taşıtlarından esas faaliyet ile ilgili olmayanların hem giderleri, hem de amortismanları gider olarak indirilemez.

2.1.4. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar

İncelenen varlıklar ile ilgili KDVK hükümleri aşağıda yer aldığı gibidir.

Vergiden istisna teslim ve hizmetler (m.13):

-Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının kiralanması, işletilmesi amacıyla mükelleflere yapılan teslimler. Bu teslim kapsamında söz konusu araçların imal ve inşasında yapılan teslim ve hizmetler. Bunların tadili, bakım ve onarım işlemleri.

-Bu taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler.

-Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri.

-Organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin alt yapı ile yenilenebilir diğer enerji tesisleri, yol yapımı; küçük sanayi sitelerindeki işyerleri inşasına ilişkin yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları.

-Sadece Ar-Ge, yenilik, tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere yapılan yeni makina ve teçhizat teslimleri.

Vergi indirimi (m.29/2)

Madde 29/2’de, hesaplanan KDV’den indirilecek vergiler ile devreden KDV’nin devlete olan diğer borçlardan mahsubu, nakden iadesi düzenlenmektedir. Ancak Bakanlar Kurulu amortismanına tabi varlıklar dolayısıyla yüklenilen KDV ile sınırlı olmak üzere bu iade hakkını kaldırabilir.

İndirilemeyecek KDV (m.30)

-İşletmelere ait binek otolara ödenen katma değer vergisi indirilemez. Binek otoları kiralayanlar ile işletenlerin alısta ödedikleri KDV indirilebilir.

-VUK’a göre belirlenmiş faydalı ömürlerini tamamladıktan sonra veya tamamlamadan zayi olan; istisna kapsamında teslim edilen amortismanına tabi varlıklara ilişkin yüklenilen katma değer vergisi indirilebilir.

2.1.5. Türk Ticaret Kanunu Açısından Maddi Duran Varlıklar

TTK’ya göre maddi duran varlıklar⁶ ile ilgili açıklamalardan önce TTK açısından muhasebe standartları ile VUK’a uyum konularına aşağıda değinilmiştir. TTK’nın 88. Maddesine göre;

“64 ile 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, TMS’lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak zorundadır. Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız KGK tarafından belirlenir ve yayımlanır. TMS’lerde hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır”.

Diğer taraftan TTK 64/5. Madde hükmüne istinaden; *“TTK’ya tabi gerçek ve tüzel kişiler VUK’un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanun’un 175. ve mükerrer 257. maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanun’un defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme,*

⁶VUK’ta olduğu gibi TTK’da da yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı sınıflandırılmamıştır.

saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez”.

İktisadi işletmeler, VUK değerlendirme hükümleri açısından vergi matrahının takdir ve tespiti vergi denetimine, muhasebe standartları hükümleri bakımından TTK ve Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) denetimine tabidirler. Ancak bir denetimin diğerine tercih edilmesi veya birinin diğerine göre daha fazla önemsenmesi söz konusu değildir (Demir, 2015: 15).

Çalışma konusu varlıklara ilişkin TTK’nın diğer maddelerinin hükümleri ise aşağıda yer aldığı gibidir.

Maddi duran varlıkların envanteri (m.66)

İşletmeler açılışlarında, en fazla on iki aylık dönem sonlarında; diğer varlıklarla birlikte taşınmazların değerlerini eksiksiz ve doğru bir şekilde belirten bir envanter çıkarır. Envanter çıkarma faaliyet akışına uygun sürelerde düzenli olarak yapılır. Ancak fiziksel sayımın üç yılda bir yapılması zorunludur.

Maddi duran varlıkların envanterini kolaylaştıran yöntemler (m.67)

TMS’ye göre envanter çıkarmada kullanılan matematiksel ve istatistikî yöntemlerin sonuçları ile fiziksel sayım sonuçları aynı olmalıdır. Yöntemlerle yapılabilen güvenilir tespitler ve tahminler sayesinde fiziki envanter şart değildir.

Bilançonun içeriği (m.73)

Muhasebe Standartlarında aksi yoksa bilançoda, tüm varlık ve kaynaklar ile dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemlerde gösterilerek, ayrıntılı şemalandırılır. İşletmeye devamlı tahsis edilmiş varlıklar duran varlıklarda yer alır.

Varlık ve borçlarda değerlendirme ölçüleri (m.79)

Duran ve dönen varlıkların değerlemesi Muhasebe Standartlarına göre yapılır.

Denetleme (m.397, 398)

Çalışma konusu varlıklar KGK’ca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim

kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler, denetime tabi finansal tablolar ile tutarlılık ve gerçeği yansıtıp yansıtmama açısından denetim kapsamındadır (m.397). Başka bir ifadeyle denetleme (m.398); “*şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515. madde anlamında ‘dürüst resim ilkesine’ uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır*”.

Dürüst resim ilkesi TTK’nın 515. Maddesinde:

“1) Anonim şirketlerin finansal tabloları, TMS’lere göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılır” şeklinde açıklanmıştır.

2.2. Genel Olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Ülkemizde Cumhuriyetin kuruluşundan beri vergi bazlı muhasebe uygulamaları bir kültür olarak yerleşmiştir. Güvenilir bilgi ihtiyacının artmasına bağlı olarak 1984 yılından itibaren sermaye piyasalarının kurulması ile yeni düzenlemelerin önü açılmıştır. İlk düzenlemelerden biri olan, VUK Tebliği ile birlikte MSUGT (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) 1992 yılında Maliye Bakanlığınca yayımlanmıştır. MSUGT Sıra No:1’de yer alan düzenlemeler, VUK’un verdiği yetkiyle hazırlanmıştır. Bu düzenlemeler; “*Muhasebe Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) Çerçevesi ve İşleyişi*” ile ilgilidir. Bu düzenlemelere göre hazırlanacak mali tabloların tekliği esastır.

Vergi mevzuatına göre vergiye tabi safi kazancın tespitinde gerekli düzenlemeler mali tablolarda yapılacaktır. Muhasebe kayıtlarında ise öncelikli amaç; vergi mevzuatına uyum değil, işletmenin gerçek ticari karını veya zararını ortaya koymaktır (Altuğ ve Ayboğa, 1997). Bu durum TDHP’nin düzenlenme amacı içinde; “*bilanço usulünde defter tutanların faaliyet ve sonuçlarının güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması*” şeklinde açıklanmıştır. Temel mali tabloların hazırlanmasında uyulacak kurallar “Mali Tablolar (Genel Kabul Görmüş Muhasebe) İlkeleridir”. İlkeler teknik olarak belli bir andaki muhasebe

uygulamalarını kapsayan muhasebe yöntem ve usullerinden meydana gelir (Koç Yalkın, 2012: 34). Başka bir ifadeyle muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamalarının kuramsal dayanaklarıdır (Sevilengül, 2014: 29). Öngörölmüş değışime istinaden Tebliğ’de muhasebe standartlarının gelecekteki önemi; “*bu düzenlemelerde yer almayan konularda daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme için yaygın kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur*” şeklinde ifade edilmiştir. 2000’li yıllarda dünyada yaşanan finansal krizlerden sonra sermaye piyasalarına olan güveni yeniden sağlamada muhasebe düzenlenmelerine ihtiyaç doğmuştur. Bu durum, uluslararası muhasebe standartlarına uyumun önemini ortaya koymuştur (Dinç ve Atabay, 2018).

Tebliğ’in yayım tarihinde yatırım amaçlı gayrimenkul ayrımı yapılmadığından, maddi duran varlıklar açısından muhasebe temel kavramları ile ilişkilendirilmiş ilkelerde yer alan açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir.

2.2.1. Gelir Tablosu İlkelerinde Maddi Duran Varlıklar

Gelir tablosunda satışlar, satışların maliyeti, gelirler, giderler, kar ve zarara ait hesaplar yer alır. Belli bir döneme ait işletme “faaliyet sonuçlarının” sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun gösterilmesi amaçlanır.

Aynı döneme ait satış ve maliyetin eşleştirilmesi

Bu ilkeye göre; belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Gider veya maliyet olarak kaydedilen duran varlıkların amortisman tutarları ile satış zararları aynı yılın gelirleri ile karşılaştırılarak, dönemin sonucu bulunur. Bu ilke dönemsellik kavramı gereğidir.

Uygun amortisman ayrılması

Amortisman ayırma dönemsellik kavramı gereğidir. “Uygun” ifadesi ile, amortisman ayırmada kullanılacak yöntemlerin ve yöntemlere bağlı ortaya çıkacak tutarların gerçeğe uygun, tarafsız ve ön yargısız olması ile “sosyal sorumluluk”, “tarafsızlık ve belgelendirme” kavramları ön plana çıkmaktadır. Ayrıca “uygun” ifadesinin kapsamına, her sene kullanılan amortisman yönteminin değıştirilmeden

uygulanması gereği de girmektedir. Bu kapsamda “tutarlılık” kavramından bahsetmek yerindedir.

Uygun maliyet dağıtımının gerçekleştirilmesi

Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, bakım ve onarım ile diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Amortisman üretim faaliyetlerinde kullanılan ilgili duran varlıkların maliyetlerinin, ekonomik ömürleri boyunca dağıtılmasını ifade eder. Bu ilke “maliyet esası” ve “dönemsellik” kavramlarına bağlıdır.

Olağandışı gelir ve giderlerin ayrı gösterilmesi

“Tam açıklama kavramı” gereği; arızı (süreklilik göstermeyen) ve olağandışı niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilmelidir. Duran varlık satışı hem arızı bir faaliyet, hem de olağandışı olarak nitelendirilmektedir⁷. Olağandışılığın istisnası, yenileme amacıyla duran varlık satışıdır.

Tüm gelir ve giderlerin gösterilmesi

Önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliklerin dışında kalan tüm kar ve zararlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir. Gelir tablosunda gösterme, “tam açıklama kavramı”, dönemle ilişkilendirme ise “dönemsellik kavramı” gereğidir.

Değerlemede tutarlılık kavramına uyulması

Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili uygulanan değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir. “Etkilerinin açıkça belirtilmesi” ifadesine örnek, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi ile, amortisman tutarının ne kadar değişeceğinin mali tablo dipnotlarında belirtilmesi gereğidir. Bu ilke uygulanacak yöntemlerden bahsetmesi ile “tutarlılık”, yöntemlerdeki değişikliğin açıklanması gereği ile “tam açıklama” kavramına uygundur.

⁷Muhasebe standartlarının gereği olağandışı gelir/gider ve kar/zarar hesabı yerine olağan gelir/gider ve kar/zarar hesapları kullanılmaktadır.

2.2.2. Bilanço İlkelerinde Maddi Duran Varlıklar

Bilanço ilkeleri ile işletmeye sağlanan kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların gösterilmesi amaçlanır. Kaynak ve varlıkların ilgili muhasebe kayıt ve tablolarında gösterilmesi ile bilgi kullanıcıları için “mali durum” ortaya konulur. Böylece, belli bir tarihe ait mali durum açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun yansıtılmış olur.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi (brüt) değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine engel değildir. Net değer esas; indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesidir. Birikmiş Amortisman Hesabı duran varlıklardan indirimdir. Duran varlıkların net değerini gösterir. Bu amaç doğrultusunda; “varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklara ait bilanço ilkelerinden” maddi duran varlıklar ile ilgili olanlar aşağıda ifade edilmeye çalışılmıştır:

Varlıklara İlişkin İlkeler:

Dönen - duran varlık ayırımında bir yılın ölçü alınması

İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya dönüşecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubunda yer alır. Bir yıldan uzun sürede işletme faaliyetlerinde kullanılacak veya paraya dönüşecekler duran varlıklarda izlenir.

Birikmiş amortismanların gösterilmesi

Amaç; bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine dönemsellik ve tutarlılık kavramları gereği yüklemektir. Her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarlarının ayrıca bilançoda gösterilmesi tam açıklama kavramı gereğidir.

Kullanımı hukuken sınırlı varlıkların açıklanması

Tam açıklama kavramı gereği bilanço dipnotlarında açıklanması gereken amortisman tabi duran varlıkların rehin, ipotek ve diğer teminatlara bağlanması halinde de bu varlıklara amortisman ayrılır. Söz konusu varlıkların yenilenmesi halinde ayrılan amortismanın yeterli gelmemesi, bu varlıkların ayrıca sigortalanmasına engel değildir. Bu varlıkların sigortalanması “dönemsellik kavramı” gereğidir.

Öz kaynaklara ilişkin ilkeler:

Sermaye ve kar yedeklerinin gelir unsuru olarak gelir tablosunda yer almaması

Sermaye yedeklerinden maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları; işletmelerin enflasyondan etkilenmelerini önlemek amacıyla varlıkların değerlerinin ve amortismanlarının belirli bir oran (enflasyon oranı) nispetinde artırılmasını sağlayan envanter işlemidir. Meydana gelen artış gerçek kar olmadığından gelire eklenmemektedir (Sevilengül, 2014: 389).

Kar yedekleri arasında yer alan özel fonlarda; amortismanına tabi duran varlıkların yenileme amacı ile satışından elde edilen karlar izlenir. Diğer kar yedekleri, geçmiş yıl karlarından hesaplanıp ayrılmakta iken, özel fonlar duran varlık satış karından oluşmaktadır. Bu karın gelir tablosunda değil de, bilançoda gösterilerek vergiden üç yıl süre ile istisna tutulması işletmelere otofinansman sağlamaktadır. Bu uygulama “süreklilik kavramı” gereğidir.

2.3. Genel Olarak Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanıp sunulmasında muhasebe teorisinde yer alan ilke, esas, yaklaşım, standartlar çerçevesinde; alternatifli veya zorunlu kurallar ya da uygulamalardan işletmelerce benimsenenlerdir. Asgari düzeyde açıklanacak bilgilerin belirlenmesi açısından standartlar temelde ilke bazlıdır. Ancak alternatif yaklaşım sunmayan bazı düzenlemeler sayesinde standartlar kural bazlıya dönüşmüştür. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değerlendirme yönteminin seçilmesi halinde, amortisman ayırmanın yasaklanması kuraldır.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin temelini muhasebe teorisi oluşturmaktadır. Finansal tablo kalemleri ise, uygulanan muhasebe politikalarının bir sonucudur (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2015: 9). Bu bağlamda “muhasebe politikaları işletmenin bir yansıması iken, finansal tablolar da muhasebe politikalarının bir yansıması” olarak kabul edilebilir (Gökten, 2013: 126).

Geniş bir bakış açısıyla muhasebe bilimine temel olan kurallar, yasalar bütünü oluşturarak muhasebe teorisi ile muhasebe uygulamaları birbiri ile etkileşim halindedir. Muhasebe teorisi muhasebe uygulamalarının değerlemesinde ölçü, uygulamaların

geliştirilmesinde yol göstericidir. Bu açıdan, muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerin temelinin muhasebe teorisi oluşturmaktadır (Alkan, 2018). Muhasebe teorisi hiyerarşisi; “temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, yaklaşımlar, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen standartlar ile bilimsel görüşler ve teamüllerden” oluşur (Sevilengül, 2014). Muhasebe teorisi hiyerarşisi bir piramide benzetilirse, muhasebenin temel kavram ve ilkeleri piramidin temelinde, standartlar ortasında, politikalar ise tepede yer almaktadır. Bu açıdan muhasebe standartlarının, muhasebe ilke ve yöntemleriyle politikalar arasında köprü görevi gördüğü söylenebilir (Yalçın, 2015).

Muhasebe politikalarının seçiminde amaç

“Muhasebe politikalarının seçilmesinde, değiştirilmesinde ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir” (TMS 8.1⁸). Böylece, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliğini artırmada; önceki dönemlerin ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirlik sağlanır (TMS 8.2).

Muhasebe politikalarını açıklamada temel muhasebe kavramları

TDMS kapsamında “muhasebe politikalarının açıklanması” başlığında; belirli ilke ve kuralları esas alarak finansal tabloları hazırlamada, muhasebe politikalarına yön veren temel kavramlar aşağıda ele alındığı gibidir.

- 1.“Süreklilik, tutarlılık ve dönemsellik” kavramlarına göre hazırlanmış finansal tabloların açıklanması gerekmez. Ancak bu kavramlardan sapmalar varsa finansal tablo dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanır.
- 2.“İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik” kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirir.
- 3.Muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanır.
- 4.Muhasebe politikalarının açıklanması finansal tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politika açıklamalarını işletme yönetimi muhasebe bölümüne toplu olarak verir.
- 5.Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dip notlarda belirtilmesi ile düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır, finansal tablolara yansıtılır.
- 6.Finansal tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olmalıdır.

⁸“TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı”.

7.Cari dönem veya gelecek dönemlerde “önemli etki” yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik mali politikalarda yapılmış ise değişiklik nedenleri ile açıklanmalı, değişikliğin finansal tablolara etkileri gösterilmelidir.

Standartlar kapsamında muhasebe politikası seçenekleri (Bahadır ve Tolga, 2013: 389)

- 1.Zorunlu muhasebe politikaları: önerilen muhasebe politikasının uygulanması zorunludur.
- 2.Alternatif muhasebe politikaları: sunulan alternatiflerden biri seçilir, sürekli uygulanır.
- 3.Muhasebe politikası önerilmeyen durumlar: Uygun bir muhasebe politikası geliştirmek için muhakeme kullanılır.

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamaları

Mali nitelikli işlemlerin kaydı, sınıflandırması ve özetlenmesi; değerlemesi ile analiz ve yorumu dahil her aşama muhasebe politikası seçimlerine göredir. Muhasebe politikalarını seçme ve uygulamada; politikalar var olan standart ve yorumlara göre uygulanır. Bazı özellikli durumlar ise aşağıda yer aldığı gibidir:

-Özellikle bir duruma yönelik standart, yorum var ise; ilgili kalemin muhasebe politikasının uygulaması söz konusu standart, yoruma göredir (TMS 8.7).

-Muhasebe standartlarında yer alan muhasebe politikalarına uygun hazırlanan finansal tabloların üzerinde söz konu muhasebe politikalarının etkisi önemsizse, politikalar dikkate alınmayabilir. Ancak bu durum finansal tabloları belli bir sunuma yönlendiriyorsa, bu amaçla finansal tablolar düzeltilmez (TMS 8.8).

Buna göre; muhasebe politika uygulamalarının finansal tablolar üzerindeki etkileri birlikte değerlendirilir (Özdemir, Toksöz ve Gürel (2018)).

-Standartlara yol gösterici olarak hazırlanan rehberlerden, standartların ayrılmaz parçası olarak nitelendirilmeyenlerin dikkate alınmasında zorunluluk yoktur (TMS 8.9).

-Bir duruma ilişkin standart yoksa, işletme yönetimince geliştirilen ve uygulanan muhasebe politikası bilgilerinin (TMS 8.10):

“Ekonomik karar ihtiyaçlarına uygun, güvenilir, gerçeğe uygun gösterim sağlayan, işlemlerin hem hukuki, hem de ekonomik özünü yansıtan, tarafsız, ihtiyatlı, önemli yönleri eksiksiz tam bilgiyle gösteren olmalıdır”.

Yukarıda yer alan durumun uygulanmasında; sırasıyla muhasebeleştirme kriterleri ile ölçme yaklaşımları aşağıdaki gibidir (TMS 8.11).

- İlişkili veya benzer konularda diğer standartların hükümleri,
- Varlık, borç; gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve tanımları.

Buna göre; karar vermede söz konusu yaklaşımlarla çelişmedikleri sürece, diğer muhasebe literatürü, kabul görmüş sektör uygulamaları, muhasebe standartları geliştirmede benzer kavramsal çerçeve kullanan başka standart koyucuların standartları dikkate alınabilir (TMS 8.12).

Muhasebe politikalarında tutarlılık

Benzer işlem ve olaylarda ayrıca bir standardın gerektirdiği her bir sınıf için muhasebe politikalarında tutarlılık kavramına uyulmalıdır. Bu durumun istisnası standardın farklı bir uygulamaya izin vermesidir (TMS 8.13).

Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir. Ancak karşılaştırılabilirliği sağlamada her ara dönem ile hesap döneminde aynı muhasebe politikaları uygulanır (TMS 8.14,15).

- Bir standart gerekli kılıyorsa,
- İşlemlerin, olayların finansal tablolara etkilerinin sunumu daha uygun, güvenilir olacak ise.

Aşağıda yer alan iki durum muhasebe politikaları değişikliği değildir;

- Daha öncekilere kıyasla özünde farklı durumlar için bir muhasebe politikasının uygulanması,

- Yeni ortaya çıkmış veya önemli olmayan durumlar için uygulanan muhasebe politikasının yeni olması (TMS 8.16).

Örneğin, muhasebe politikası değişikliği sonucu, varlıkları yeniden değerlendirme muhasebe politikasının ilk uygulaması TMS 16 açısından ele alınır (TMS 8.17).

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması (TMS 8.19)

- Yeni bir standart uygulaması ilgili standartta varsa geçiş hükümlerine göre yapılır.

- Geçiş hükmü yoksa, muhasebe politikası değişikliği geçmişe dönük uygulanır.

Ancak geçmişe dönük uygulama yapmanın istisnası döneme özgü veya kümülatif değişikliklerin etkisinin belirlenememesidir. Bir standardın erken uygulaması muhasebe politikası isteğe bağlı değişikliği değildir (TMS 8.20).

Bir duruma ilişkin standardın olmaması halinde, benzer bir Kavramsal Çerçevesi olan başka standart koyucuların standartları esas alınır. Değiştirilen muhasebe politikası tercihi isteğe bağlı değişiklik kapsamında açıklanır (TMS 8.21).

Muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişiklikler

Finansal tablo kalemlerinin bazıları, belirsizlikler yüzünden tam ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler mevcut durumda ki en iyi verilere dayandırılmaktadır. Örneğin; amortisman ayrılan varlıkların faydalı ömürleri (TMS 8.32). Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir bilanço kaleminin gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi ile; mevcut defter değerinde veya dönemsel tüketim tutarında yapılması gereken düzeltmedir. Mevcut bilginin yanlış kullanımı veya suiistimalinden ortaya çıkan hatalardan farklı olarak, yeni bir bilgi veya gelişmeden kaynaklanan muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hata düzeltmesi değildir (TMS 8.5). Muhasebe politikalarında veya muhasebe tahminlerindeki değişikliği ayırmak kolay değil ise değişiklik, muhasebe tahmin değişikliğidir (TMS 8.35). Örneğin, değerleme yöntemindeki değişiklikler muhasebe politikası değişikliği olup muhasebe tahmin değişikliği değildir.

Muhasebe politikaları değişikliği ile hatalar geriye dönük uygulamayı, muhasebe tahminleri değişikliği ise ileriye dönük uygulamayı gerektirir. Yapılan muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklik için bilanço kalemlerinin defter değeri düzeltilir. Örneğin, faydalı ömrü 10 yıl olarak belirlenmiş amortismanına tabi varlığın beşinci yılda, faydalı ömrünün sekiz yıla düştüğü belirlenmişse; tahmindeki değişikliğin ortaya çıktığı yıldan itibaren varlığın net defter değeri kalan üç yıla bölünür. Bu işlem geleceğe yöneliktir. Geçmişe dönük herhangi bir işlem yapılmaz. Muhasebe hatası söz konusu değildir. Bilerek yapılmış muhasebe hatası geçmişe dönük düzeltilir.

Dipnot oluşturma ihtiyacı

İşletmeler karar alıcılar için güvenilir ve yeterli bilgiyi sunmakla yükümlüdürler. Karar almada genel bilgiler veren finansal tablo bilgilerinin yanı sıra ayrıntılı bilgi ihtiyacını karşılamak için TMS 1.10'a göre zorunlu dipnotlar oluşturulur (Esen ve Sakin, 2009). Tam set finansal tablolar aşağıda yer alan unsurlardan oluşur:

“Finansal durum tablosu, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar”.

Dipnotların sistematik sunumu

İşletmeler, finansal tabloların hazırlanma esasları ile muhasebe politikaları hakkında bilgi sağlayan dipnotları, finansal tabloların ayrı bir bölümü olarak sunabilir. Dipnotlarda sistematik bir sunum biçimi belirlemede; finansal tablolarının anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği üzerindeki etki dikkate alınır. Tam set finansal tablolarda yer alan her kalem için dipnotlarda ilgili tüm bilgilere çapraz referans verilir. Örneğin; gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin bilgilerin gruplandırılması.

Muhasebe politikalarının açıklanmasında dipnotların yapısı

- Finansal tabloları hazırlama esasları ile uygulanan belli muhasebe politikaları hakkında bilgileri sunar,
- Standartların zorunlu kıldığı, finansal tabloların başka yerinde sunulamayan bilgileri açıklar,
- Finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan ancak finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgileri sağlar.

Önemli muhasebe politikalarının açıklanması

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları (örneğin; maddi duran varlık sınıflarında kullanılan ölçüm esasları),
- Finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olup, uygulanan muhasebe politikaları açıklanır.

2.4. Genel Olarak Ülkemiz Muhasebe Standartları

Farklı ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarının finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe uygun sunumunun sağlanması, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir, açık, anlaşılır, şeffaf ve karar almaya yetecek ölçüde olması gerekir. Dolayısıyla farklı ülkelerin finansal tablolarının, finansal tablo kullanıcılarına asgari ölçüde güvence sağlaması için finansal tabloların oluşturulmuş standartlara uygun hazırlanması gerekir (Yalçın, 2015: 60).

Dünyada muhasebe standartlarının hazırlanıp yayımlanması 1973 ile 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC⁹) tarafından yapılmıştır. 2001 yılında etkinliğin artırılması, kapsamın genişletilmesi amacıyla Komite görev ve

⁹International Accounting Standards Committee

yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB¹⁰) devretmiştir. Uluslararası muhasebe standartları IASC tarafından UMS/IAS¹¹, IASB tarafından UFRS/IFRS¹² koduyla yayımlanmıştır.

Cumhuriyet döneminde, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını genelde TTK ve VUK hükümleri yönlendirmiştir. Ancak bu kanunların ihtiyaca cevap veremediği durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşlar kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapmışlardır. Bu kurumlardan önemli olanların sıralaması aşağıdaki gibidir (Akdoğan, Tenker, 1998: 13):

“-İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu,
-Sermaye Piyasası Kurulu,
-Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi¹³,
-Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde Muhasebe Standartları Komisyonu,
-T.C. Hazine Müsteşarlığı, T.C. Merkez Bankası ve Türkiye Bankalar Birliği,
-Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),
-KGK”.

Ülkemizde MUSUGT Seri 1’de belirtildiği üzere uygulamalara yön vermek üzere muhasebe standartları TMUDESK, 9 Şubat 1994’te kurulmuştur¹⁴. 7 Mart 2002’de görev ve yetkilerini TMSK’ya devretmiştir. TMUDESK tarafından hazırlanmış 19 standart taslak metin olarak TMSK’ca kabul edilmiştir. 2011 yılından itibaren standartların tercüme ve güncelleme yetkisi TMSK’dan KGK’ya devredilmiştir. Başka bir ifadeyle TTK gereği değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya KGK yetkili kılınmıştır. Ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan şirketler¹⁵, Avrupa Birliği (AB) ile uyum çerçevesinde 2003 ve 2004 yıllarında isteğe bağlı, 2005 yılı itibariyle zorunlu olarak finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlamaya başlamışlardır. Böylece finansal raporlama ile şirketlerin ekonomik durumunun daha

¹⁰International Accounting Standards Board

¹¹Uluslararası Muhasebe Standartları/International Accounting Standards

¹²Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/International Financial Reporting Standards

¹³Yürürlüğe girmemiş, teknik çalışmalar yapılmıştır.

¹⁴TDMS ile uyum açısından açıklamalara TMUDESK’ten başlanmıştır.

¹⁵Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar’ın üçüncü maddesinde belirtilen I sayılı Liste için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>.

iyi yansıtılması, daha kaliteli finansal tabloların ortaya çıkması hedeflenmiştir (Karabayır, 2012: 160).

SPK'ya tabi kurumlar, KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'leri esas alırlar. Gerekli görülmesi halinde uygulamayı belirlemek üzere SPK'ca da kararlar alınır. Ayrıca KGK kendisine verilen yetkiye dayanarak 2013 yılı için; bağımsız denetimden geçen tüm finansal tabloların TMS/TFRS'lere uygun hazırlanmasını öngörmüştür. Ancak bu mecburiyetin, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamına girecek belirli büyüklüğün altındaki işletmelere AB'de olduğu gibi ilave maliyet yükleyeceği değerlendirilmiştir. Bu duruma istinaden, 2014 yılında TMS/TFRS uygulama kapsamı; “*SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Hazine ve Maliye Bakanlığı (sigortacılık sektörü dahil) düzenlemelerine tabi işletmeler*” olarak adlandırılan kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK'lerle) sınırlandırılmıştır. KAYİK'ler dışındaki işletmelerin isteğe bağlı TMS/TFRS uygulamalarına izin verilmiştir.

AB ülkeleri ve diğer gelişmiş ülkelerde de UFRS uygulama kapsamı sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırılmıştır. Borsada işlem görmeyen işletmeler için UFRS'lere kıyasla uygulaması daha az maliyetli ve basit olan ortak finansal raporlama çerçeveleri oluşturulmuştur. Bu amaçla, IASB tarafından 2009 yılında Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ'ler) için UFRS (IFRS for SME's¹⁶) seti yayımlanmıştır. Ülkemizde AB ile uyumlu hazırlanan KOBİ'ler için TFRS seti 2010 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir¹⁷. Ancak, Avrupa Komisyonu'nun 2012 yılında aldığı karar gereği KOBİ'ler için TFRS setinin uygulanması, işletmelerin yönetim maliyetlerini arttıracak ve finansal raporlarını karmaşıktıracağı gerekçeleri ile mümkün olmamıştır. 2013 yılında yeni bir düzenlemeye hazırlık için 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifi yayımlanmıştır. KOBİ standart setinden farklı olarak daha sade ve anlaşılabilir ilkeler sunan AB Direktifi temel alınarak 2015 yılında FRS¹⁸ 102: Yerel Finansal Raporlama Standardı yürürlüğe konulmuştur.

¹⁶International Financial Reporting Standards for Small-and Medium-Sized Entities.

¹⁷01.11.2010 tarihli, 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

¹⁸Financial Reporting Standard

Yukarıda yer alan gelişmeler göz önünde bulundurularak KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılincaya kadar MSUGT'lere ek olarak uygulanmak üzere 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kurul Kararıyla “*TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*”¹⁹ yayımlanmıştır. Böylece MSUGT'lerde yer almayan veya isteğe bağlı bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman, kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunluluğu gibi) getirilmiştir. 41 sayılı Kurul Kararı ile getirilen İlave Hususların geçici bir çözüm olduğu düşüncesi, standartlar ile MSUGT'lerin uyumsuzluğu gibi nedenler ile KGK tarafından Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır. İngiltere ve İrlanda'da yayımlanan FRS 102 esas alınmıştır. FRS 102 esasları ile birlikte Türkiye'de AB direktifleriyle uyumlu yerel finansal raporlama standartlarının oluşturulabilmesi amacıyla 2014 yılında Kurum'un görüşe açtığı “*Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı*” çalışmaları başlamıştır.

Bu çalışmaların temel gerekçesi; “MSUGT'lerde değerlendirme hükümlerinin; tamamına yer verilmemesi, bazılarının isteğe bağlı bırakılması, uygulamalara ilişkin açıklamaların eksikliği gibi nedenlerle mali kar için hazırlanan finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacını karşılamamasıdır”. “*Dürüst resim ilkesine*” uyum için çalışmalarına başlanan Taslak Metin 2015 yılı sonunda kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Kurum tüm paydaşlardan aldığı geri bildirimler ile Taslak Metin üzerindeki çalışmalarını 2017 yılı Temmuz ayı sonunda tamamlamıştır. Bu çalışmaların sonucunda 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe giren BOBİ FRS yayımlanmıştır²⁰. Ayrıca bağımsız denetime tabi olmayanlar için, FSR 105 esas alınmak suretiyle hazırlanan, KÜMİ FRS²¹ 2022 yılbaşından geçerli olmak üzere kullanılmaya başlanmıştır.

¹⁹30.12.2014 tarihli, 29221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı; 29.07.2017 tarihli, 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

2.5. Genel Olarak TMS’de Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Muhasebe ve raporlama işlemlerini düzenleyen standartlar düzenlenecek finansal raporların kapsamı, sayısı ve şekli ile ilgilidir. Bu düzenlemelerle finansal tablo kullanıcılarının geçici ve uzun vadeli duran varlık yatırımlarını, bu yatırımlardaki değişimleri izleyebilmeleri sağlanmaktadır. Böylece ilgili bilgi kullanıcıları işletme yönetimi tarafından belirlenen politikaları gözden geçirerek, diğer işletmelerle kıyaslama yapabilme imkanına ulaşırlar. Kullanıcıların kararlarında, işletmenin dolaylı ve doğrudan nakit yaratma potansiyelini değerlendirmede hem maddi duran varlıklar, hem de yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin, finansal tablolarda yapılacak açıklamalar etkili olacaktır.

Her ne kadar fiziki duran varlıklar; “TMS 16 ile TMS 40, TMS 36: *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*, TFRS 5: *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standartlarında*²²” yer almış olsa da, TFRS 5 kapsamındaki varlıklar TMS 16’nın kapsamı dışında olduğu için çalışmaya dahil edilmemiştir.

2.6. TMS 16’ya göre Maddi Duran Varlıklar

Maddi Duran Varlıklar Standardının amacı; sürekli kullanım amaçlı maddi duran varlıkların ilk kaydı, değerlemesi, amortisman ile değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesidir. TMS 16; 81 maddeden oluşmaktadır. Geçiş hükümleri ve açıklamaları hariç 72 maddedir.

“Amaç
Kapsam
Tanımlar
Muhasebeleştirme
Başlangıç Maliyetleri
Sonraki Maliyetler
Muhasebeleştirmede Ölçüm
Maliyet Unsurları
Maliyetin Ölçümü
Muhasebeleştirmesi Sonrası Ölçüm
Maliyet Modeli
Yeniden Değerleme Modeli
Amortisman
Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi
Amortisman Yöntemi
Değer düşüklüğü

²² Geniş açıklama için bkz. (Akdoğan vd., 2015).

Değer düşüklüğü tazminatı
Finansal Durum Tablosu (Bilanço Dışı) Bırakma
Açıklama
Geçiş hükümleri”

Tablo 2.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan başlıklar

2.6.1. Tanımlar

TMS 16.6’da tanımlar standardın başlangıcında yer almaktadır.

Taşıyıcı bitki: Tarımsal ürün üretim veya temininde, çok yıllık, önemli olmayan kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma ihtimali düşük varlıklardır²³.

Defter değeri: Birikmiş amortisman ile değer düşüklüğü zararlarının varlıktan düşülmesi ile bulunur.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesi veya inşasında ödenen nakit ve nakit benzerlerinin veya diğer bedellerin gerçeğe uygun değeridir.

Amortisman tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen tutarlarından kalıntı değerinin düşülmesiyle belirlenir.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi değerinin, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.

İşletmeye özgü değer: Bir varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrü sonunda elden çıkarılmasında elde edilmesi veya bir yükümlülüğün karşılanmasında beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcılarınca bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini aşan kısmıdır.

Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülerek bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlığın yararlı ömrü sonunda elden çıkarılması ile

²³Taşıyıcı bitkiler 2014’te TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamından, TMS 16 kapsamına alınmıştır.

elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarma tahmini maliyetlerinin düşülmesi ile ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı Ömür: Bir varlığın kullanımında beklenen süre veya varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya birimidir. Yararlı ömür takdir meselesidir.

2.6.2. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimi

Maddi duran varlıklar: üretim ve arzda, kiraya verilmek²⁴, idari amaçlarla kullanılacağı için elde tutulan, birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır. Maddi duran varlıkların kullanım amacına uygun sınıflandırılması, uygulanacak muhasebeleştirme yöntemini belirler. Dolayısıyla maddi duran varlıkların, diğer kalemlerden (stoklar, biyolojik varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan varlıklar, araştırma geliştirme giderleri) ayrıştırılması önemlidir (Yalçın, 2015: 673). Aşağıdaki koşulların birlikte oluşması halinde bir maddi duran varlığın maliyeti finansal tablolara aktarılır:

- a) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye akışının olası olması,
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Her ne kadar TMS 16 muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğuna dair bir ölçü birimi öngörmemiş olsa da, yukarıda yer alan koşullar daha ayrıntılı değerlendirildiğinde, muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılmasının gerektiği ortadadır. Muhakeme gerektirebilecek durumlara ilişkin bazı durumlar aşağıda açıklanmıştır.

2.6.2.1. Canlı varlıklar ile maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi veya korunmasında maddi duran varlıklar

Bir maddi duran varlığın elde edilmesi, mevcut bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan arttırmayabilir, ancak diğer varlıklardan gelecekte ekonomik yarar elde etmede gerekli olabilir. Taşıyıcı bitkiler dışında tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenler üzerindeki haklar ile maden kaynaklarının geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan varlıklar maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak taşıyıcı bitkiler

²⁴TMS 17 finansal kiralama konusunun dışında ve TMS 40 kapsamı dışındaki varlıklar (Yalçın, 2015).

dışında tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenler üzerindeki haklar ile maden kaynakları maddi duran varlık olarak değerlendirilmez.

2.6.2.2. Başlangıç maliyetleri (güvenlik ve çevresel nedenler ile edinilen maddi duran varlıklar)

Bir maddi duran varlığın ediniminde, ilişkili varlıkların sağlayacakları ekonomik yarar göz önünde bulundurulur. Şöyle ki, ilişkili varlıkların edinilmesinin, edinilmemesi durumuna göre sağlayacağı ekonomik yararın fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

TMS 16.11'e göre; güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, diğer varlıklardan gelecekte elde edilmesi beklenen ekonomik yarar için gerekli olabilir. Örneğin; kimya endüstrisinde çevreyi korumada tehlikeli kimyasalların depolanması için yeni tesis edinilebilir. Tesis olmaksızın kimyasal maddeler üretilip satılamayacağından, tesis varlık olarak muhasebeleştirilir.

2.6.2.3. İşletme birleşmeleri ile edinilen maddi duran varlıklar

İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edinilen maddi duran varlık grubu finansal tablolarda açıklanır (TMS 16.73/e-iii).

2.6.2.4. Takas ile edinilen maddi duran varlıklar

TMS 16.24'e göre takasla alınan parasal olmayan varlıkların maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedelidir. Edinilenin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemezse, bu durumda verilenin net defter değeri alınanın maliyeti olur (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018).

Ticari olmayan işlemlerde, gerçeğe uygun değer tespit edilemezse, elden çıkarılanın defter değeri esas alınır.

2.6.2.5. Devlet bağışları (teşvikleri) ile edinilen maddi duran varlıklar

TMS'ye göre devlet teşviki; belli şartların karşılanmasıyla sağlanan devlet yardımları şeklindeki kaynak transferidir. Teşvik ile varlık edinimine dair TMS

20'deki²⁵ açıklama; “*duran varlık alımı, inşası veya ediniminin ilk koşul olduğu teşvikler varlıklara ilişkin teşviklerdir*” şeklindedir. Konuya ilişkin TMS 16'da sadece devlet bağışlarının; “*bir maddi duran varlık kaleminin defter değerini azaltabileceği*” şeklinde açıklama yer almaktadır.

2.6.2.6. Önemsiz parçaların muhasebeleştirilmesi

TMS 16.9'a göre; tek başına önemsiz kalemlerin (kalıp, araç ve gereçlerin vb.) toplamına muhasebeleştirilme ilkelerinin uygulanmasında muhakeme gerekir.

2.6.3. Maddi Duran Varlıkların Maliyetlerinin Ölçümü

2.6.3.1. Maliyet bedeli ile kaydetmede zorunlu unsurlar

Aşağıdaki muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık ilk kayda almada “maliyet bedeli” ile ölçülür (TMS 16.16). Maddi duran varlık maliyetlerinin oluştuğu tarihteki değeriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler maddi duran varlık kalemini ilk elde etme veya inşa aşamasında oluşan ayrıca sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS 16.10).

“a)İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı.

b)Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

c)Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük”.

TMS 16.17'ye göre maliyet bedeli ile kaydetmede seçimsel unsurlar ise;

“a)Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler;

b)Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

c)İlk teslimata ilişkin maliyetler;

d)Kurulum ve montaj maliyetleri;

e)Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve

f)Mesleki ücretler” şeklindedir.

²⁵“TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca.

2.6.3.2. Maddi duran varlıkların maliyetine girmeyen bazı unsurlar

- “a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,*
- b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),*
- c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve*
- d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler”* şeklindedir (TMS 16.19).

2.6.3.3. Maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine son verilmesi

Bir maddi duran varlığın faaliyet gösterebilmesi için gerekli durum ve yere getirildiği andan itibaren artık maliyetler muhasebeleştirilmez. Dolayısıyla ilgili varlığın kullanımında ya da daha verimli hale getirilmesinde katlanılan maliyetler artık defter değerine dahil edilmez. Örnekleri aşağıda yer aldığı gibidir (TMS 16.20;

- “a) Amaçlanan faaliyetleri gösterebilir olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;*
- b) Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve*
- c) İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar”.*

2.6.3.4. Arızı faaliyetlerin gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi ile ilgili olmayan bazı arızı faaliyetler gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Örneğin inşaat başlayana kadar, inşaat alanının araç park yeri olarak kullanılmasından elde edilen gelirler (TMS 16.21).

2.6.3.5. İşletmece üretilen maddi duran varlıkların maliyeti

TMS 16.22'ye göre; işletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göredir. İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri hesaplanırken işletme içi karlar elimine edilir. Ayrıca, bir varlığın işletmede imalinde kullanılan normalin üzerinde artık madde, iş gücü vb. kaynaklar varlığın maliyetine dahil değildir.

2.6.3.6. Taşıyıcı bitkilerde inşa

Taşıyıcı bitkiler tarımsal ürün değildir. Tarımsal ürün üretimi veya elde edilmesinde kullanılan (örneğin meyve ağacı), bir dönemden fazla ürün vermesi beklenen, önemsiz kalıntı (örneğin kereste olarak) satışları dışında tarımsal ürün olarak

satılma olasılığı düşük bitkilerdir. Taşıyıcı bitkiler açısından inşa; “*yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde muhasebeleştirme*” ilkesi açısından dikkate alınır (TMS 16.22/A). Taşıyıcı bitkiler TMS 16, bu bitkilerin ürünleri TMS 41, bunlara sağlanan devlet desteği TMS 20 kapsamındadır (Yalçın, 2015: 683).

2.6.3.7. Vadeli alımlarda maliyetin ölçümü

Vadeli alımlarda; bir maddi duran varlığın maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına eşdeğerdir. Ödemeler normal kredi vadesini aşıyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, maliyet kaydedilmediği sürece kredi dönemi boyunca faiz olarak kaydedilir. Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkına ilişkin borçlanma maliyeti faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Özellikle varlıkların²⁶ borçlanma maliyetleri ise defter değerine eklenmektedir (TMS 16.23).

2.6.4. Maddi Duran Varlıklara İzleyen Dönemlerde Yapılan Harcamalar

2.6.4.1. Sonraki maliyetler (bakım ve yenileme maliyetleri)

Maddi duran varlık ediniminden sonra yapılan, varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek, gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar (yenileme harcamaları ve büyük çaplı kontroller) maliyettir, varlığın defter değerine eklenir. Günlük bakım maliyetleri ise aktifleştirilmez. Bir önceki kontrolden kalan, ayrıştırılabilen parçaların defter değeri bilançodan çıkarılır (TMS 16.14). Başka bir ifadeyle, ilgili varlığın maliyeti, yeni parça kadar artarken, yenilenen (eski) parça kadar azaltılmaktadır (Yalçın, 2015: 677).

2.6.4.2. Yedek parça ve bakım malzemeleri

Birden fazla dönemde kullanılması planlanan yedek parça, bakım malzemeleri gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılıyorsa maddi duran varlıktır. Cari dönemde kullanılacaklar ise stoktur (ilk madde ve malzemedir). Kullanıldıkça gelir tablosu ile ilişkilendirilirler (Özerhan ve Yanık, 2015). Örneğin; seramik

²⁶“Özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süre gerektiren varlıklardır”.

fabrikalarında hamur karışım makinesi yedek parça setinin siparişi üç dört ay, değiştirilmesi iki gündür. Önceden elde bulundurmada fayda vardır. Bu yedek parça faydalı ömre sahip olduğundan, maddi duran varlıktır.

2.6.5. Maddi Duran Varlıklarda Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Maddi duran varlıkların ilk alımından sonraki değerlemede (ölçmede) isteğe bağlı iki yöntem vardır. Buna göre; bir işletme muhasebe politikası olarak aşağıda yer verilen “maliyet modelini” ya da “yeniden değerlendirme modelini” seçer. Bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular. Standartta farklı sınıflara örnek olarak; *“arazi, arsa ve binalar, makinalar, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler”* verilmiştir.

2.6.5.1. Maliyet modeli

İlk maliyet bedeli ile kaydedilmiş maddi duran varlık, istenirse izleyen dönemlerde maliyet bedelinden birikmiş amortisman ile varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile bilançoda gösterilir (TMS 16.30).

2.6.5.2. Yeniden değerlendirme modeli

Maliyet bedeli ile kaydedilmiş maddi duran varlık, istenirse izleyen dönemlerde yeniden değerlendirilmiş değeri ile gösterilir. Bu değer, varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, “birikmiş amortisman ile varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi” ile bulunur. Modelin uygulanabilmesi için gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülebilmelidir (TMS 16.31).

Yeniden değerlendirme sıklığı

İlgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bağlıdır. Bu değişimin, defter değerinden önemli ölçüde farklı olmayacağı şekilde bilanço tarihinde düzenli aralıklarla yapılır. Yeniden değerlendirme; varlığın pazar değeri büyük dalgalanmalar gösteriyorsa her yıl, yoksa üç beş yılda bir yapılabilir. Bir yıl yeniden değerlendirme yapıp, diğer yıl yapmama muhasebe politikası değişikliği değildir (TMS 16.34).

Değerlemenin kimler tarafından yapılacağı

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerini belirleme yetkisi bilirkişilerdedir. Değerlemenin bilirkişiler tarafından yapıp yapılmadığı dipnotlarda açıklanır (TMS 77(b)). Gayrimenkul değerlendirme lisansına sahip olanlar ve değerlendirme kuruluşları ile ilgili düzenlemeler SPK’da yer almaktadır.

Yeniden değerlendirme yöntemi

Aşağıda yer alan yöntemlerden birine göre varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir (TMS 16.35). Düzeltmeler veya netleştirilmeler varlıkların defter değerlerindeki artış veya azalışların bir parçasıdır (TMS 16.35(b)).

“a) Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da

b) Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir”.

Yeniden değerlendirme artışı ve kaydı

Yeniden değerlendirme artışları; “Diğer Kapsamlı Gelir” olarak özkaynakta “Yeniden Değerleme Değer Artışında” izlenir (TMS 16.39).

Yeniden değerlendirme azalışı ve kaydı

Yeniden değerlendirme azalışları “değer düşüklük karşılık gideri” olarak gelir tablosunda izlenir (Örten, Kaval, Karapınar, 2016: 197). Diğer kapsamlı gelirde değerlendirme fazlası varsa; yeniden değerlendirme sonucunda azalış, diğer kapsamlı gelirin azaltılması ile karşılanır.

Yeniden değerlendirilmiş varlığın bilanço dışı bırakılması

Varlık bilanço dışı bırakıldığında yeniden değerlendirme değer artışı, “Geçmiş Yıl Karlarına” aktarılabilir (TMS 16.41).

Kullanılan varlığın yeniden değerlendirme artışlarının geçmiş yıl karlarına aktarılması

TMS 16.41'e göre; aktarılan değerlendirme artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değerinden hesaplanan amortisman ile ilk kaydedilmiş maliyetine göre hesaplanan amortisman arasındaki fark kadardır.

Yeniden değerlemeye ilişkin dipnotlarda yer alacak bilgiler

TMS 77'ye göre; “yeniden değerlendirme tarihi, bağımsız bir bilirkişi tarafından değerlendirme yapıp yapılmadığı, yeniden değerlendirilmiş varlık gruplarında maliyet modeli kullanılmış olsaydı defter değerleri, değer artışının dönem içi değişimi, bakiyenin ortaklara dağıtımına ilişkin kısıtlamalar” şeklindedir.

Ertelenmiş vergi (TMS 16.42)

Varsa yeniden değerlendirme gelir vergisi etkisi muhasebeleştirilir, açıklanır.

2.6.6. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi değeri sistemli olarak yararlı ömrüne dağıtılır (TMS 16.50). TMS 16.43'e göre; varlığın önemli parçaları farklı yararlı ömürleri nedeniyle ayrı amortismanına tabi tutulur. Örneğin; uçak gövdesi ile motoru farklı yararlı ömürleri nedeniyle ayrı amortismanına tabi tutulabilir. Aynı yararlı ömür ve amortisman oranına sahip önemli parçaların gruplandırılarak amortismanına tabi tutulacağı TMS 16.45'te; önemsiz parçaların ise ayrı amortismanına tabi tutulacağı TMS 16.46'da açıklanmıştır.

2.6.6.1. Amortisman giderleri

Dönemin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmiyorsa gelir tablosunda yer alır (TMS 16.48). Ediliyorsa üretilen varlığın maliyetinin parçasını oluşturmak üzere dönüştürme maliyetleri ile defter değerine eklenir (TMS 16.49). Örneğin, üretim tesisinin amortismanı stoklara dahildir (bkz. TMS 2).

2.6.6.2. Amortismanına tabi değerde kalıntı değer

TMS 16.53'te; “bir varlığın kalıntı değerinin uygulamada genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz” olduğu genel kanaat

olarak yer almaktadır. Ayrıca varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi amortisman hesaplanabilmesi için varlığın kalıntı değerinin defter değerini aşmaması gerekir (TMS 16.52).

2.6.6.3. Amortisman tabi tutma (amortisman ayırma)

Bir varlığa amortisman ayırma, varlık kullanılabilir hale geldiğinde örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiğinde başlar (TMS 16.55).

2.6.6.4. Yararlı ömrün belirlenmesindeki faktörler (TMS 16.56)

- a) Varlıktan beklenen kullanım (kapasite, fiziksel üretim).
- b) Tahmini fiziksel aşınma, yıpranma. Varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarımı ve işletme faaliyetlerine bağlı olarak kullanılmadığı zamanlardaki bakımı vb.
- c) Üretim, pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik (ticari) değer yitirme.
- d) Yasal vb. kısıtlamalar. Örneğin; varlığın kiralama işleminin geçersiz kalacağı tarih.

2.6.6.5. Yararlı ömrün hizmet süresinden kısa olması

TMS 16.57'ye göre tecrübeye dayalı takdir meselesi olarak tahmin edilen yararlı ömür, ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bu durumun nedenleri; varlık yönetim politikaları, varlıkların belirli bir sürede veya gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılması gereğidir. Örneğin; bir taşıtın ekonomik ömrü 20 yıl olmasına rağmen, işletme bu taşıtı beş yıl kullanıp, beşinci yılın sonunda elden çıkarmayı planlıyorsa varlığın yararlı ömrü beş yıl olarak dikkate alınır. Bu süre içinde amortisman tabi tutulur (Özerhan ve Yanık, 2015).

2.6.6.6. Arsa ve binaların ayrılması

TMS 16.58'de arsa²⁷ ve binalar birlikte alınsalar dahi ayrı muhasebeleştirilirler. Sınırsız yararlı ömre sahip arsalar amortisman ayrılmamaktadır. Taş ocakları, toprak dolumu için kullanılan alanlar, kaldırma ve restorasyon maliyetlerini içeren sınırlı ömürlü arsalar amortisman ayrılır. Ayrıca bir binanın arsasının değer artışı binanın amortisman tabi tutarını etkilememektedir.

²⁷Bu maddede yer almayan “arazi” kelimesi maddi duran varlık sınıfları ile ilgili TMS 16.37'de yer almaktadır.

2.6.6.7. Amortisman yöntemlerinin tüketim modelini yansıtması

Farklı amortisman yöntemleri varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin beklenen tüketim modelini yansıtmak üzere dönemden döneme tutarlı kullanılabilir. Amortisman yöntemleri; doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleridir. İlk iki yöntemde yararlı ömre göre süre, üçüncüsünde iş ölçüsü esas alınmaktadır (TMS 16.61, 62). Örnek olarak üç yöntemin verilmesiyle “ilkesel düzenlemelerin” etkisinin devam ettiği anlaşılmaktadır. Kavramsal çerçeve ve standartların özü itibariyle, gerekçesi dipnotlarda açıklanmış ve standartlardaki yöntemlerle çelişmeyen “diğer yöntemler” de kullanılabilir. Bu yöntemlerden bazıları; “yıl sayıları toplamı yöntemi, formüllü azalan bakiyeler yöntemidir” (Yıldırım, 2014).

2.6.6.8. Yararlı ömür, amortisman yöntemleri, kalıntı değerin gözden geçirilmesi

Bir maddi duran varlığın yararlı ömrü, amortisman yöntemi, kalıntı değeri en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Beklentilerdeki farklılıklar ‘muhasabe tahmininde değişiklik’ olarak muhasebeleştirilir (TMS 16.51, 61).

2.6.6.9. Kalıntı değere göre amortisman ayırmanın durması

TMS 16.54’e göre; bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşitse veya defter değerini aşarsa artık amortisman ayrılmaz. Ta ki kalıntı değeri varlığın defter değerinin altında bir değere düşsün.

2.6.6.10. Varlığın kullanımına göre amortisman ayırmanın durması

Amortisman ayırma, ilgili varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılma tarihi veya bilanço dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durur. Amortisman ayırma varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Amortisman gideri üretim yoksa sıfır olabilir (TMS 16.55).

2.6.7. Maddi Duran Varlıklarla ilgili Özellikli Durumlar

2.6.7.1. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ile taşıyıcı bitkiler

Satış amaçlı elde tutulan varlıklara TMS 16 uygulanmaz. Taşıyıcı bitkilerin ürünlerine değil, taşıyıcı bitkilere TMS 16 uygulanır.

2.6.7.2. Gelire (hasılat) dayalı amortisman yöntemi

Varlığın kullanım faaliyetlerinden elde edilen hasılatı esas alan amortisman yöntemi uygun değildir (TMS 16.62A).

2.6.7.3. Maddi duran varlıklardan stoklara aktarım

Hem başkalarına kiralama amaçlı, hem de düzenli olarak satılan maddi duran varlıkların kiralama amacı sona erip, satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıklar defter değerleri ile stoklara aktarılırlar. Bu varlıkların satış tutarı, hasılattır (TMS 18 Hasılat Standardı). Faaliyet akışı içinde satılmak üzere bulundurulmuş varlıkların stoklara aktarılması halinde TFRS 5 uygulanmaz (TMS 68A) .

2.6.7.4. Yenilenen parçanın defter değeri

Maddi duran varlığın yenilenen parçasının defter değeri; ayrı olarak amorti edilip edilmediğine bakılmaksızın bilanço dışı bırakılır. Defter değeri belirlenemiyorsa, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alımında veya inşasındaki maliyetidir (TMS 16.70) .

2.6.7.5. Bilanço dışı bırakma

Varlığın defter değeri; “*varlık elden çıkarıldığında ya da kendisinden gelecekte ekonomik yarar beklenmediğinde*” bilanço dışı bırakılır (TMS 16.67). Bir maddi duran varlık bilanço dışı bırakıldığında doğan kazanç veya kayıp gelir tablosu ile ilişkilendirilir²⁸. Söz konusu kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16.68).

2.6.7.6. Finansal tablo dışı bırakılan maddi duran varlıklarda hasılatın ölçümü

Çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) elden çıkarılan bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan kriterler uygulanır. Elden çıkarma, satın geri kiralama işlemi ise TMS 17 uygulanır (TMS 16.69).

²⁸TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre; farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe (TMS 16.68).

2.6.7.7. Bilanço dışı bırakmada kazanç ya da kayıp

Bir maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılmasındaki kazanç veya kayıp; net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki farktır (TMS 16.71) .

2.6.7.8. Elden çıkarmada doğan alacaklar

Bir maddi duran varlığın elden çıkarılmasıyla doğan alacaklar gerçeğe uygun değer ile kaydedilir. Alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliridir (TMS 16.72).

2.6.7.9. Değer düşüklüğü ve tazminatı

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünü belirleme TMS 36 Standardına göre yapılır. Üçüncü kişilerden alınacak tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16.63, 65).

2.6.7.10. Finansal tablolarda yapılacak açıklamalar

Finansal tabloların dipnotlarında açıklanması teşvik edilen bilgiler, TMS 16.73-79 arasında yer almaktadır.

Dipnotlarda her maddi duran varlık grubu için yapılacak açıklamalar:

- “a) Brüt defter değerinin belirlenmesinde ölçüm esasları,*
- b) Hangi amortisman yöntemlerinin kullanıldığı,*
- c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,*
- d) Dönem başı ve dönem sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı,*
- e) Dönem başı ve dönem sonu defter değeri arasındaki fark açıklanırken her birine yer verilecek bilgiler; “girişler, elden çıkarmalar ve amortisman, işletme birleşmeleri yoluyla elde edilenler, yeniden değerlemeden doğan artış ve azalışlar ile diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları, dönem kar veya zararlarında raporlanan değer düşüklüğü zararları varsa iptalleri, yabancı paralı finansal tabloların çevrilmesinden doğan kur farkları ve diğer değişiklikler” şeklindedir (TMS 16.73) (Özerhan ve Yanık, 2015).*

Finansal tablolarda ‘ayrıca’ aşağıdaki bilgiler açıklanır (TMS 16.74):

- “a) Maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,*
- b) Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcama tutarları,*
- c) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlı taahhütler,*

d) Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararının tazmini ile ilişkilendirilmiş, kar veya zararda raporlanan tutarlar”.

Amortismanla ilişkin aşağıdaki bilgilerin de açıklanması gerekir (TMS 16.75):

- “a) Benimsenen yöntemler, tahmin edilen yararlı ömürler veya amortisman oranları,
- b) Dönem içinde diğer varlıkların maliyetine dahil edilen veya doğrudan kar veya zararda raporlanan amortisman tutarları,
- c) Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı”.

TMS 8 uyarınca maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe tahminlerinde değişiklik olması durumunda aşağıdaki bilgilerin de açıklanması gerekir (TMS 16.76):

- “a) Yararlı ömürler, amortisman yöntemleri, kalıntı değerler,
- b) Maddi duran varlıkların sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler”.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirilmesi durumunda aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerekir (TMS 16.77):

- “a) Yeniden değerlendirme tarihi,
- b) Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı,
- c) Maliyet modeli kullanılmış olsaydı, muhasebeleştirilecek defter değeri,
- d) Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar”.

TMS 36.73/e-(iv),(vi) alt bentlerindeki bilgilere ek olarak değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgiler açıklanır (TMS 16.78).

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik aşağıdaki ilave bilgiler de açıklanabilir (TMS 16.79):

- “a) Geçici olarak atıl durumda kalan maddi duran varlıkların defter değeri,
- b) Halen kullanılan, ancak tamamen itfa olmuş olanların brüt defter değerleri,
- c) Kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri,
- d) Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri”.

2.7. TMS 40’a göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarının amacı; bu varlıkların ilk kaydı, değerlemesi, ilgili açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir. TMS 40; 85 maddeden oluşmaktadır. Geçiş hükümleri ve açıklamaları hariç 73 maddedir.

“Amaç
Kapsam
Tanımlar
Gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak sınıflandırılması
Muhasebeleştirme
Muhasebeleştirme sırasında ölçme
Muhasebeleştirme sonrasında ölçme
Muhasebe Politikası
Gerçeğe uygun değer yöntemi
Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülememesi
Maliyet yöntemi
Transferler
Elden çıkarma
Açıklama
Gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi
Geçiş hükümleri”

Tablo 2.2. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yer alan başlıklar

2.7.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Elde Tutma Amacı

Kira geliri ve/veya değer artış kazancı sağlamak suretiyle büyük ölçüde bağımsız nakit akışı sağlayan yatırım amaçlı gayrimenkulleri, diğer gayrimenkullerden ayırt etmek önemlidir (TMS 40.6). Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller üretim veya tedarik sürecinde işletmeye dolaylı nakit akışı sağlar. Örneğin, yönetim ofisi olarak kullanılan bir bina. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ise işletmeye doğrudan nakit girişi sağlar. Örneğin, bir binanın kiraya verilmesi. Bu noktadan hareketle gayrimenkullerin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Özellikler	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Sahibi Tarafından Kullanılanlar
Elde Tutma Amacı	-Kira geliri elde etmek -Değer (sermaye) kazancı elde etmek -Her ikisini de elde etmek	-Mal veya hizmet üretiminde kullanmak -Mal veya hizmet tedarikinde kullanmak -İdari amaçla kullanmak
Nakit Akışı Sağlama	-Doğrudan nakit akışı sağlayabilir	-Dolaylı nakit akışı sağlayabilir
Bilançoda Raporlama	-Ayrı bir başlık altında raporlanır	-Maddi duran varlıklarda raporlanır
Muhasebeleştirme	-TMS 40 uygulanır	-TMS 16 uygulanır

Tablo 2.3. Gayrimenkullerin sınıflandırılması

Kaynak: (Özerhan ve Yanık, 2015)

2.7.1.1. Yatırım amaçlı gayrimenkul örnekleri

- Faaliyetler kapsamında uzun vadede sermaye kazancı için elde tutulan arsalar.
- Nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar.
- İşletmenin mülkü finansal veya faaliyet kiralamasına konu binalar.
- İlerisi için inşa edilen, geliştirilen gayrimenkuller (TMS 40.8).

2.7.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Açıklanması

2.7.2.1. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, aşağıdaki koşulların sağlanması halinde varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 40.16):

a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,

b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Sermaye değer artış kazancı varlık elden çıkarılmadığı sürece gerçekleşmeyeceğinden, nakit girişi olarak kira geliri, nakit çıkışı olarak faaliyet giderlerinin açıklanması önemlidir.

2.7.2.2. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sunumu

Bu varlıklar bilançoda “*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*” kaleminde sunulur.

2.7.2.3. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilk kayda almada ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kaydı maddi duran varlıklarda olduğu gibi maliyet bedeliyledir. Finansal kiralamayla edinilenlerin ilk kaydı, “Kiralamalar” standardına göredir. Avukatlık ücretleri, emlak alım vergisi gibi alımla ilgili doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyet harcamaları başlangıç maliyetine dahildir (TMS 40.20, 21).

2.7.2.4. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilk kayda alma sonrası yapılan harcamalar

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilk kayda alma sonrası yapılan harcamalar, harcamanın özelliğine göre ya doğrudan gider yazılır, ya da bazı koşullarda varlığın defter değerine eklenir (Özerhan ve Yanık, 2015). Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri ise ortaya çıktığında kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu giderler işçilik ve sarf malzemelerine veya küçük parçalara ilişkin maliyetlerden oluşabilir. Bu tür maliyetler genellikle “bakım ve onarım” harcamaları olarak kaydedilir (TMS 40.18). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin yenileme nedeniyle elde edilmiş bazı bölümleri varlığın defter değerine ilave edilebilir. Örneğin, iç duvarların yenilenmesi.

Yenilenmiş bölümlerin defter değerleri ise, finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 40.19).

2.7.2.5. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ölçememe

İnşa edilmekte veya geliştirilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme ilgili standartlara göredir. Bir gayrimenkulün bir bölümü yatırım amacıyla, diğer bölümü işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde tutulabilir (TMS 40.10). Sahibinin kullandığı gayrimenkullere TMS 16 uygulanır (TMS 40.9). Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak bölümün gerçeğe uygun değerinin ölçümü aşırı maliyet ve çaba gerektiriyorsa gayrimenkulün tamamı maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bu değerlendirmedeki kriterlerin kamuoyuna açıklanması gerekir (TMS 40.14). Ayrıca yatırım amaçlı gayrimenkul sayılmayanlara ilişkin örnekler; “satış amacıyla elde tutulanlar, üçüncü kişiler adına inşa edilenler, geliştirilenler, sahibi tarafından kullanılan veya kullanılmak amacıyla elde tutulanlar, sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyenler, çalışanların ikametgahları, finansal kiralama çerçevesinde başkasına kiralandıranlar, sahibi tarafından işletilenler (örneğin; otel)” şeklindedir (TMS 40.9).

2.7.2.6. Kiralamalarda yatırım amaçlı gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmenin mülkiyetinde olabileceği gibi finansal kiralama ile elde tuttuğu varlıkları da olabilir. Geleneksel kiralama (faaliyet kiralaması) ile elde tutulanlar yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılıyorsa, bunlara ilişkin haklar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabilir (TMS 40.6).

2.7.2.7. Kiralanan yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değer şartı

Kiralananlara ilişkin hakların ilk kaydında, sonraki ölçümünde, finansal kiralamaya ilişkin esaslar uygulanır (TMS 40.25). Kiralanan yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması şarttır (TMS 40.26).

2.7.2.8. Ortaklıklar açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller

Ana veya bağlı ortaklıklara kiralandıran gayrimenkuller; konsolide finansal tablolara yatırım amaçlı gayrimenkul olarak alınmaz. İşletme grubu açısından, bu

varlıklar sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Dolayısıyla, sahibi olan işletme tarafından bireysel finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterilirler (TMS 40.15).

2.7.2.9. Birleşmede edinilen yatırım amaçlı gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin; varlık ya da varlık grubu edinimi mi, yoksa işletme birleşmesi mi olduğunun belirlenmesinde; TMS 40 ve TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı dikkate alınır.

2.7.2.10. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin borçlanma maliyetleri

Yatırım amaçlı gayrimenkul ödemelerinin ertelenmesi halinde, maliyet gayrimenkulün eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler farkı faiz gideridir. Kredi süresince muhasebeleştirilir (TMS 40.24).

2.7.2.11. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin takası

Parasal ya da parasal olmayan varlık (grupları) karşılığında yatırım amaçlı gayrimenkuller edinilmiş olabilir. Maliyet bedeli makul bir şekilde tespit ediliyorsa alınanın veya verilenin gerçeğe uygun değeri, aksi halde edinilenin gerçeğe uygun değeri, verilenin gerçeğe uygun değeri olarak kullanılır (TMS 40.27).

2.7.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Değerleme Ölçüleri

Maliyet bedeli ile aktifleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümleri yani değerlemeleri; maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri ile yapılır. Maddi duran varlıklardan farklı olarak sonraki ölçümlerinde yeniden değerlendirme modeli yerine gerçeğe uygun değer yöntemi getirilmiştir. Sonraki ölçümde iki yöntemden birinin seçimi muhasebe politikası tercihi olup, tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için geçerlidir. Kısmen maliyet, kısmen de gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçüme izin verilmez.

2.7.3.1. Maliyet yöntemi

Maliyet yöntemi ile sonraki ölçüm TMS 16'ya göre yapılır. Satış amaçlı elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller ise TFRS 5 çerçevesinde değerlendirilir (TMS 40.56).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün tarihi maliyet değeri	xxx
Birikmiş amortismanlar	(xx)
Birikmiş değer düşüklüğü zararları	(xx)
Net defter değeri	xx

Tablo 2.4. Maliyet yöntemine göre yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinin belirlenmesi

Kaynak: (Özerhan ve Yanık, 2015)

2.7.3.2. Gerçeğe uygun değer yöntemi

Gerçeğe uygun değer yöntemi ile sonraki ölçümde; kiralama gelirleri, piyasa şartlarında fiyatlandırmada kullanılan varsayımlar dikkate alınır. Gerçeğe uygun değer artış kazançları ya da değer azalış zararları kar veya zararda izlenir (TMS 40.35). Dönem başı ve sonu defter değerlerinin mutabakatı finansal tabloların para biriminin çevrilmesinde ortaya çıkan “yabancı para çevrim net kur farklarını” gösterecek şekilde açıklanır (TMS 40.76/e). Gerçeğe uygun değer, ilgili varlığın sınıf ve yerine ilişkin gerekli mesleki bilgi ve yetkiye sahip bağımsız değerlendirme uzmanları tarafından belirlenmesi teşvik edilir (TMS 40.32).

2.7.3.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile ölçülememe gerekçelerinin açıklanması

Aksi ispat edilene kadar yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir şekilde tespitine dair hukuken geçerli bir öngörü vardır. Ancak, bazen, tersi durumlar söz konusu olabilir. Örneğin; gayrimenkullerin karşılaştırılabilir piyasasının olmaması. Söz konusu durumlarda varlık elden çıkarılincaya kadar TMS 16’ya göre maliyet yöntemi kullanılır. Ayrıca varlığın kalıntı değeri sıfır kabul edilir (TMS 40.53). Güvenilir biçimde ölçülmeye başlandığında varlık gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir (TMS 40.53A). İstisnai durumlar diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile ölçülmesine engel değildir (TMS 40.54). Bir kere gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş varlıkların ilerleyen zamanda piyasa işlemleri azalmış olsa dahi aynı değerle ölçülmeye devam edilir (TMS 40.55). Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri güvenilir ölçülemediğinde, maliyet yöntemini seçen işletme, ilgili varlığa ilişkin tutarları diğerlerinden ayrı gösterir. Bu varlığa ilişkin “gerçeğe uygun değerlerden gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin aralıklarını” açıklar (TMS 40.78/c, 79/e-iii).

2.7.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Amortisman Yöntemleri

Maliyet yöntemiyle raporlananlar amortisman tabidir. Gerçeğe uygun değer yöntemiyle raporlananlar ise amortisman tabi değildir. Amortisman yöntemleri maddi duran varlıklar ile aynıdır (TMS 40.56).

2.7.5. Maliyet ve Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Arasındaki Geçişler

“Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin daha uygun bir sunumla sonuçlanma ihtimali çok düşük olsa da (TMS 40.31)”; gerçeğe uygun değer tespiti aşırı çaba ve maliyet gerektiriyorsa yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet bedeliyle ölçülebilir. Geçişte ortaya çıkan gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark; kar veya zararda izlenir.

2.7.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile ilgili Transferler (Sınıf Değişikliği)

Transferler (sınıf değişikliği); yatırım amaçlı gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanması ile ilgilidir. Transferler yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlık ve stoklara olabileceği gibi, tersi de olabilir. Transferler; varlığın kullanımında bir değişiklik olduğunda (TMS 40.57), yani elde tutulma amacı farklılaştığında yapılır. Kullanım değişiklikleri ile ilgili bazı olaylar aşağıda yer aldığı gibidir:

Olay	Transfer
a) Gayrimenkulün işletme faaliyetleri kapsamında sahibi tarafından kullanılmaya başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule
b) Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirilmeye başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara
c) Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanımına son verilmesi	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
d) Gayrimenkulün faaliyet kiralamasına tabi tutulmaya başlanması	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
e) Gayrimenkulün inşa veya geliştirme faaliyetinin son bulması	Gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkule

Kaynak: Örten vd., 2016: 588.

2.7.6.1. Yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlık ve stoklara geçiş

Maddi duran varlıklara transfer şartı, gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanmasıdır. Stoklara transfer şartı, stokların satış amacıyla

geliştirilmeye başlanmasıdır (TMS 40.57/a, b). Ancak varlık; herhangi bir geliştirme yapmadan elden çıkarılacaksa, bilançodan çıkarılana kadar stok olarak değil, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır. Ayrıca mevcut yatırım amaçlı gayrimenkul ilerde de aynı amaçla kullanım için geliştiriliyorsa sınıf değiştirilmez (TMS 40.58). Yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıf değişikliği tarihindeki değeri ile maddi duran varlık ya da stoklara aktarılır. Daha geniş anlatımla; maliyet bedeli ile ölçülenlerin transferinde defter değeri değiştirilmez. Gerçeğe uygun değer ile ölçülenlerin transferinde gerçeğe uygun değer artık ilgili varlığın tahmini maliyetidir. Gerçeğe uygun değerdeki değişim, kar veya zarara yansıtılır (TMS 40.59, 60).

2.7.6.2. Maddi duran varlık ve stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere geçiş

Maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer şartı, varlığın sahibi tarafından kullanımına son verilmesidir. Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer şartı, varlığın bir başkasına faaliyet kiralaması ile kiralanmaya başlanmasıdır (TMS 40.57/c, d). Maddi duran varlık ve stoklar transfer tarihindeki defter değeri veya gerçeğe uygun değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılır. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkulleri ölçme maliyet bedeli ile yapılıyorsa, yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer maddi duran varlık ve stokların defter değeri üzerindendir (TMS 40.59). Ayrıca maddi duran varlıkların transferinde; yatırım amaçlı gayrimenkulleri ölçme gerçeğe uygun değerle yapılıyorsa, transfer değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasındaki fark (artış veya azalış) yeniden değerlendirme olarak dikkate alınır (TMS 40.61). Varlığı bilanço dışı bırakmada yeniden değerlendirme hesabında birikmiş tutar “Geçmiş Yıl Kar veya Zararına” aktarılır (TMS 40.62/b-ii). Stok transferinde yatırım amaçlı gayrimenkulleri ölçme gerçeğe uygun değerle yapılıyorsa, stok satılıyor gibi işlem yapılır. Transfer değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasındaki fark “Satışların Maliyeti” hesabı ile kar veya zarara yansıtılır (TMS 40.62).

2.7.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerle ilgili Özellikli Durumlar

2.7.7.1. Finansal tablo dışı bırakılan yatırım amaçlı gayrimenkullerde hasılat

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri finansal tablo dışı bırakma; elden çıkarma, kullanıma sürekli son verme, gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda söz

konusudur (TMS 40.66). Finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, net tahsilat ile defter değeri arasındaki fark olarak kar veya zarara yansıtılır (TMS 40.69). Elden çıkarma tarihinin saptanmasında TMS 18 hükümleri uygulanır. Elden çıkarma; finansal kiralama, satıp geri kiralama işlemi ise TMS 17 uygulanır (TMS 40.67).

2.7.7.2. Değiştirilen parçanın defter değeri

Maliyet bedeli ile yatırım amaçlı gayrimenkulün değiştirilmiş kısmını, bilanço dışı bırakma defter değeri ile dir. Ancak değiştirilen kısım ayrı amortismanına tabi tutulmamışsa; bu yüzden değişen kısmın defter değeri saptanamıyorsa; değişen kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyeti esas alınabilir. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün değiştirilecek kısmının değerini kaybetmiş olduğu zaten ortadadır. Bu durumun tespiti zor ise değiştirilen kısmın maliyeti varlığın defter değerine ilave edilerek gerçeğe uygun değer yeniden hesaplanır (TMS 40.68).

2.7.7.3. Elden çıkarma sonrası kalan borçlar

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sonra kalan borçlara “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı veya uygun olan başka bir standart uygulanır (TMS 40.71).

2.7.7.4. Tazminatlar

TMS 40.72 ve 73’te yer alan hükümlere göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin; değerinin düşmesi, kaybolması, terk edilmesi nedenleriyle üçüncü kişilerden alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğunda kar veya zarar olarak kaydedilir.

2.7.7.5. Finansal tablolarda yapılacak açıklamalar

Finansal tabloların dipnotlarında açıklanacak bilgiler, TMS 40/74-79. bölümleri arasında yer almaktadır.

TMS 17’de belirtilenlere ek olarak aşağıda belirtilen durumlar da açıklanır (TMS 40.74):

“İşletmeler finansal kiralama işlemlerinde kiracıların, faaliyet kiralamasında ise kiraya verenlerin yapması gereken açıklamaları yaparlar”.

Gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemlerine ilişkin yapılması gereken açıklamalar aşağıda yer aldığı gibidir (TMS 40.75):

- “a) Kullanılan yöntem (gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi),*
- b) Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa; faaliyet kiralaması yoluyla elinde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı,*
- c) Sınıflandırmanın zor olduğu durumlarda kullanılan kriterler,*
- d) Gerçeğe uygun değerinin; bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından tespit edilip edilmediği,*
- e) Kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarlara ilişkin açıklamalar;*
 - Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri ile bakım onarım giderleri dahil faaliyet giderleri,*
 - Kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkullerin bakım onarım giderleri dahil faaliyet giderleri,*
 - Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba aktarılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kar veya zararda muhasebeleştirilen değişikliklerin toplamı.*
- f) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları,*
- g) Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım onarım veya iyileştirme konularına ilişkin sözleşmeye bağlı yükümlülükler”.*

Gerçeğe uygun değer yöntemine ilişkin ilave açıklamalar (TMS 40.76):

“Gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönem başı ve dönem sonu defter değeri arasındaki fark açıklanırken; ‘ilaveler, elden çıkarmalar, gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, kur farkları, transferler ve diğer değişiklikler’ ayrıntılı olarak açıklanır”.

“Yaptırılan değerlendirme işleminin önemli ölçüde düzeltilmesi halinde ortaya çıkan fark açıklanır (TMS 40.77)”.

“Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle maliyet yönteminin kullanılması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı, gerçeğe uygun değerinin tespit edilememe nedeni, elden çıkarılması durumunda defter değeri ve muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarı açıklanır (TMS 40.78)”.

Maliyet yöntemine ilişkin ilave açıklamalar (TMS 40.79) (Özerhan ve Yanık, 2015):

- “-Kullanılan amortisman yöntemi, yararlı ömür veya kullanılan amortisman oranları,*
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri, birikmiş amortisman, birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları tutarı.*

-Dönem başı ve dönem sonu defter değerleri arasındaki fark açıklanırken; 'ilaveler, elden çıkarmalar, amortisman, değer düşüklüğü zararları veya iptalleri, kur farkları, transferler ve diğer değişiklikler' detaylı açıklanır".

2.8. TMS'lere göre hazırlanan bilançoda (finansal durum tablosunda) maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller

-Durdurulan faaliyetler ile satış amaçlı elde tutulan varlıklar ayrı raporlanmaktadır.

-Yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkuller, maddi duran varlıklardaki gayrimenkullerden ayrı raporlanmaktadır.

-Sahip olunan canlı varlıklar stoklar dışında ayrı bir hesapta raporlanmaktadır.

-Duran varlıklarla ilgili ertelenmiş vergi varlığı raporlanmaktadır.

"Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak/Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler" bölümü yer almaktadır.

"Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Farkları" cari dönem gelirleri arasında değil, Özkaynakta raporlanmaktadır.

2.9. TMS'lere göre hazırlanan gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda) maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller

-Cari döneme ait gelir ve giderlerin yanı sıra, öz kaynaklarda raporlanan değer artış ve azalışları diğer kapsamlı gelirden gösterilmektedir.

-Olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararlar ayrımı yapılmamaktadır.

- Durdurulan ve sürdürülen faaliyetler kar veya zararı ayrı raporlanmaktadır.

2.10. Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebe Uygulamaları Açısından Öne Çıkan Hususların Karşılaştırılması

-VUK'ta maddi duran varlıklar genel olarak gayrimenkul olarak ifade edilmiş, standartlardaki gibi "maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul" ayrımına gidilmemiştir. Dolayısıyla, maddi duran varlıklar ile ilgili kurallar VUK ve MSUGT açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller için de geçerlidir.

-Maddi duran varlıkların, VUK'a göre ilk kaydı ve sonraki ölçümü yani değerlemesi maliyet bedeli ile (VUK m.269). Standartlara göre ilk kayıt maliyet bedeli, sonraki ölçümler maliyet bedeli (birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle) veya yeniden değerlendirilmiş değeri ile (VUK m.269).

-Yatırım amaçlı gayrimenkullerin VUK'a göre ilk kaydı ve sonraki ölçümü yani değerlemesi maliyet bedeli iledir. Standartlara göre; ilk kaydı maliyet bedeli sonraki ölçümü gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemi iledir. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılırsa amortisman ayrılmaz. Maliyet yöntemi kullanılırsa amortisman ayrılabilir. Kullanılacak amortisman hesaplama yöntemleri literatürde adı geçen tüm yöntemlerdir. Ayrıca amortisman ayırdıktan sonra değer düşüklüğü testi yaptırılır.

-Gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değer artış kazançları veya değer azalış zararları ile maliyet bedeliyle ölçülenlere ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararları standartlarda kar veya zarara yansıtılırken, MSUGT'da böyle bir düzenleme yoktur.

-VUK ve TMS'lerde amortisman uygulaması işletmelerin tercihinə bırakılmıştır.

-VUK'ta arsa ile bina ayrılmaz. Standartlarda ayrılır.

-VUK ve standartlara göre; amortismana konu değer varlığın maliyet bedelidir. Yalnız kalıntı değer standartlarda dikkate alınırken, VUK'ta alınmaz.

-Standartlarda yer alan sonraki ölçümde maddi duran varlıklarda seçimlik hak yeniden değerlendirme modeli VUK'a göre ilk 2004 yılında, daha sonra bir kereye mahsus olmak üzere 2018 yılında uygulanmış, en son olarak 01.01.2022 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

-VUK'ta gerçeğe uygun değer, kapsamlı kar yer almamaktadır. Standartlarda finansal tablo kalemlerinin ölçümünde gerçeğe uygun değer kavramı öne çıkmaktadır.

-VUK'a göre işletmede kullanılan ve değeri belli bir tutarı aşmayan duran varlıklar doğrudan gider yazılabilmektedir.

-VUK'a göre; vade farkı, kur farkı ve faizler aktifleştirme döneminin sonuna kadar maliyete dahil edilir. Amortisman, vade farkı ve finansman giderlerini içeren tutar üzerinden ayrılmaktadır. TMS'lerde özellikli varlık olmadığı sürece vade farkı vb. giderler maliyete eklenmez.

-VUK'a göre faydalı ömrün değerlendirme yetkisi kamudadır. VUK tebliğleri ile belirlenmiştir. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir. Standartlarda faaliyetlerin gereği olarak işletme tarafından TMS'lerde yararlı ömür adı altında belirlenir. TMS'ye göre "takdir meselesidir".

-VUK'ta amortisman için normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemi vardır. Ayrıca madenler için de düzenleme öngörülmüştür. Diğer yöntemlerin uygulanmasına izin verilmemiştir. Standartlarda; doğrusal, azalan bakiyeler, üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç yöntemden biri önerilmektedir.

-Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme standartların aksine VUK'ta bulunmamaktadır. VUK'a göre; birlikte değerlendirilebilir. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.

-VUK'ta azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Standartlarda %50 oranı yer almamaktadır.

-VUK'a göre; bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Ancak bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir.

-VUK'a ve standartlara göre; her duran varlık için ayrı amortisman yöntemi seçilebilir.

-VUK'a ve standartlara göre; amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Yararlı ömür yıl bazında belirlenmektedir. Kıst amortisman uygulaması standartlarda tüm duran varlıklar için, VUK'ta sadece binek otomobiller ile isteğe bağlı olarak alınan yeni varlıklar için geçerlidir.

-VUK'a ve standartlara göre; amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

-Standartlara göre; artık kullanılmayan maddi duran varlıklara amortisman hesaplanmaya devam edilir. Satış kararı alınmış olanlara ise amortisman hesaplanmaz. Vergi kanunlarına göre; satış kararı alınmış olanlara, varlık elden çıkarılana kadar amortisman ayrılır.



3. LİTERATÜR TARAMASI

Maddi duran varlıkları ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri TMS'lere göre dipnot açıklama gerekliliklerine uyum dereceleri açısından değerlendiren çalışmada, standartlara bağlı geliştirilen sektörel açıklama endeksleri ile dört büyük ve diğer denetim firmaları tarafından denetlenmenin açıklamalara katkısı ele alınmıştır.

Bu bağlamda literatür çalışmasında; ilk adımda TDMS'nin "gerçeğe uygun sunum, ortak bir finansal raporlama, ekonomik durumu daha gerçekçi yansıtmaya" açısından eksikliklerini anlatan, standartların gerekliliğini vurgulayan çalışmalara yer verilmiştir. İkinci adımda çalışma konusu varlıkları örneklendirmeler ile açıklayan, seçilmiş muhasebe politikaları bakımından ele alan ampirik analizlere değinilmiştir. Son olarak standartlardaki zorunlu veya gönüllü dipnot açıklama gerekliliklerine uyum seviyesini işletme özellikleri (dört büyük denetim firması gibi) açısından analiz etmiş ulusal ve uluslararası çalışmalardan bazıları yıl sırasına göre açıklanmıştır.

Finansal raporlamada MSUGT'lerin ve VUK'un yetersizliğini, gerçeğe uygun değer, standartlara uyumun önemini vurgulayan bazı çalışmalar aşağıda yer aldığı gibidir.

Ulusal çalışmalar

Maddi duran varlıkların değerlemesinde her ne kadar maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri öngörülse de değer artışının tespitinde genellikle yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır. Zira maliyet yöntemi, niteliği gereği, maddi duran varlığın sürekli değer kaybetmesi durumunda kullanılmaktadır (Kaya ve Dinç, 2007).

Maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliği veya satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değilse, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir (Akyol, 2011).

Değerleme işleminin önemi, değerlemeden beklenen fonksiyonların yerine getirilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Değerleme fonksiyonları, işletmenin sürekliliğini sağlayan en önemli unsurlardan biridir. Değerleme fonksiyonlarından beklenen

faydanın sağlanabilmesi, seçilen değerleme ölçülerinin doğruluğu kadar, dönemler arası tutarlılığına da bağlıdır (Fatih Üner, 2015, Demirbaş, 2018).

Finansal muhasebe standartlarının kalkınmada ne denli önemli olduğunu (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2017); “TMS’lerin kabulü: makro yapıda yabancı yatırımları, istihdamı, ihracatı arttırmakta, sermaye piyasalarını geliştirmektedir. Mikro yapıda şirketlerin büyümesi, daha fazla ihracat, yatırım, istihdam anlamına gelmekte, bu sayede ülke ekonomisinin büyümesine katkı sağlayıp, GSYH’yi arttırmaktadır. Nihayetinde amaç işletmelerin standartlara geçmesi olarak görülmektedir” şeklinde ifade etmişlerdir.

(Şimşek, 2018) çalışmasında, hastanelerin toplam varlıkları içerisinde büyük öneme sahip maddi duran varlıkları TMS 16 açısından ele almıştır. TDMS ve Vergi Mevzuatına göre hazırlanan mali tabloların gerçeğe uygunluğundan çok vergi kaybının en aza indirilmesinin göz önünde bulundurulduğunu belirtmiştir. TMS’ler ile finansal raporların gerçeğe uygun sunulmasının yanı sıra uluslararası piyasalarda ortak bir finansal raporlama kullanımının amaçlandığını ifade etmiştir.

Muhasebenin, işletmelerin adeta bir imajı olduğunu vurgulayan (Bozkulak, 2018) çalışmasında yer alan örneklerden hareketle; TMS 16 Standardı dikkate alınarak yapılan hesaplamaların, VUK dikkate alınarak yapılan hesaplamalara oranla işletmenin ekonomik durumunu daha gerçekçi olarak yansıtacağını belirtmiştir. Benzer karşılaştırma (Say ve Kınalı, 2021; Derya Başkan ve Tunç, 2021) tarafından da yapılmıştır.

(Dinç ve Atabay, 2018) çalışmalarında; literatür taraması ile amortisman uygulamalarını muhasebe düzenlemeleri bazında karşılaştırmışlardır. Uygulamadaki kafa karışıklığını lisans muhasebe eğitimlerinde amortismanın vergi bazlı anlatılmasına bağlamışlardır. Eksik eğitimin, vergi cezası korkusu ile uygulamaya da sirayet ettiğini belirtmişlerdir. Bu durumda, duran varlıkların gerçek değerlerinin mali tablolara yansıtılmadığını ifade etmişlerdir. Çözüm olarak, amortismanın önce muhasebe sonra vergi kurallarına göre anlatılması, aradaki farkın nazım hesaplarda izlenmesini önermişlerdir. Ayrıca muhasebe kurallarına uyulmaması halinde Ticaret Bakanlığına cezai müeyyide konulması gerekliliğini vurgulamışlardır. Son olarak muhasebe düzenlemelerindeki (MSUGT, TMS, BOBİ FRS) amortismanlarla ilgili kuralların birbirine benzer hale getirilmesi ile uygulamanın kolaylaşacağını belirtmişlerdir.

Gerçeğe uygun değer ölçüm standardı uyarınca herhangi bir varlığın yalnızca geçmiş maliyetlerinin bilinmesi yeterli bir bilgi değildir. Bununla beraber varlığın gelecekteki muhtemel değerinin bilinmesi de önemlidir. Bu da ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin önemini bir kez daha göstermektedir. Zira gerçeğe uygun değer farklı piyasa durumlarının, farklı değer ölçümlerinin olduğu bir piyasada varlığın gerçek fiyatını, değerini göstermesi açısından önemlidir (Oltu ve Çenberlitaş, 2018).

(Yazan, 2018) çalışmasında konuyu farklı bir açıdan aşağıda yer aldığı gibi ele almıştır;

“Simülasyonlardan oluşan bir evrende gerçeklik şeklinde kabul edilen görünümüler simülakr olarak nitelendirilmekte, amortisman işlemleri de muhasebede simülakr kullanımına örnektir. Faydalı ömre, kalıntı değere, tahmin değişikliklerine, beklenen kullanım veya üretim miktarına göre belirlenen amortisman tutarı, gerçeğe uygun değere göre yapılan yeniden değerlendirme sayesinde amortisman simülakrından söz edilemez”.

Muhasebe eğitimini ele alan çalışmalarında (Kazan ve Özpeynirci, 2020) elde ettikleri verilerin analizi ile araştırmaya dahil olan muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 ile ilgili bilgi seviyelerinin “öğrenim türü, TMS/TFRS ile ilgili gelişmelerin izlenmesi, muhasebe alanında yayınların düzenli takibi vb. kriterlere göre değiştiği” sonucuna ulaşmışlardır.

Çalışmasını örnek olaya dayandıran (Bozdemir, 2022); gerçeğe uygun değer tespiti için maliyet hacim kar analizinde amortisman tutarını sabit veya değişken gider olarak ele almada “üretim miktarı yöntemini, kıst amortisman uygulamasını, hurda değeri, bugünkü değer faktörünü, yeniden değerlemeyi” ele almıştır.

Uluslararası çalışmalar

Barlev, Fried, Haddad ve Livnat (2007) standart belirleyicilerin ve mali tablo hazırlayıcıların, kuramsal önyargılara, inançlara ve sınırlı deneysel kanıtlara dayanan gerçeğe uygun değerle ilgili kararlar vermek için çok fazla seçeneğe sahip olmadığını belirtmişlerdir. Durumu iyileştirmek, bu alandaki ampiristlerin bu boşluğu doldurmaları için tüm metodolojik yaklaşımları ve kurumsal ayarları ellerinden çıkarmaları gerekliliğini vurgulamışlardır. Ayrıca, finansal raporlama bileşenlerinin hangi ekonomik kararları temel alabileceğine dair güvenilir ampirik kanıtların

birikimini kolaylaştırmak için yeni veriler ve yeni ortamlar hazırlandıkça daha fazla çalışmaya ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir.

Aynı noktada (Sellhorn ve Stier, 2018), finansal raporlamada uzun süreli işletme varlıklarının gerçeğe uygun değer ölçümünün yararlılığına ilişkin araştırma kanıtlarını gözden geçirmişlerdir. İncelemeleri çeşitli bakış açıları sağlamaktadır. Birincisi, gerçeğe uygun değer ölçümü yatırım amaçlı gayrimenkuller için yaygınken, maddi ve maddi olmayan varlıklar için neredeyse mevcut değildir. İkincisi, dış adil değerleme uzmanları, gerçeğe uygun değerlerin karar verilebilirliğini arttırmaya yardımcı olur. Üçüncüsü, kapsamına göre çeşitlendirilen gerçeğe uygun değerle ilgili raporlama seçeneklerinin belirleyicileri henüz iyi anlaşılmamıştır. Dördüncü olarak, gerçeğe uygun değer ölçümü, finansal raporlamanın değerleme rolü söz konusu olduğunda büyük ölçüde faydalıdır, ancak bu yararlılık, tanınmış ve açıklanmış gerçeğe uygun değerler arasında farklılık gösterir. Beşinci olarak, uzun ömürlü işletme varlıkları için gerçeğe uygun değer ölçümünün sözleşme etkileri ciddi şekilde araştırılmamıştır. Uzun ömürlü işletme varlıklarının gerçeğe uygun değer ölçümünün belirleyicileri ve sonuçları hakkında nihai netlik için henüz yeterli kanıt birikimi sağlanamamıştır.

Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili içerik analizi, TMS 16 ve TMS 40'ı örneklendirmeler ile açıklayan, seçilmiş muhasebe politikaları açısından ele alan amprik analizler aşağıda yer aldığı gibidir.

Ulusal çalışmalar

Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), İMKB'de (BİST'te) işlem gören hizmet, gıda ve tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde seçilmiş standartları 2006 yılı finansal tablo dipnotlarındaki seçilmiş muhasebe politikaları açısından ele almışlardır. Maddi duran varlıkların *“ilk muhasebeleştirilmesi, amortisman yöntemleri, izleyen dönemlerde değerlemesini”* incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin genel bir format halinde verildiğini, şirkete özgü yapının çoğunlukla yansıtılmadığını, işletmelerin finansal tablo dipnotlarında uyguladıkları muhasebe politikalarını açıklamakta gerekli hassasiyeti göstermediklerini tespit etmişlerdir.

(Öztürk, 2011) çalışmasında seçilen muhasebe standartlarını 2008 ve 2009 yıllarına ait ülkemiz ve yurtdışı firmaları açısından muhasebe politikalarını frekans

dağılımları yöntemi ile ele almıştır. TMS 16 kapsamında; “*ilk muhasebeleştirme, amortisman yöntemleri, yararlı ömür ve amortisman oranları, değerlendirme*”, TMS 40 kapsamında; “*yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletmelerde sayısı, ayrı kalemlerde raporlanması, izleyen dönemlerde muhasebe politikaları ve gerçeğe uygun değerinin tespiti, maliyet yöntemi ile değerlendirilmesinde uygulanan amortisman yöntemi*” incelenmiştir. Sonuç olarak; alternatif muhasebe politikalarına yönelik eğilimlerin tespitine ek olarak, şirketlerin muhasebe politikalarını açıklarken gerekli hassasiyeti göstermediklerini ve şirketlere özgü açıklamalar yerine kalıplaşmış ifadeler kullandıkları ortaya konulmuştur.

(Çil Koçyiğit, 2013) tarafından yapılan çalışmada İMKB’de (BİST’te) işlem gören ve 259 adet şirketin 31.12.2012 tarihli finansal tabloları ve finansal tablo dipnotları TMS 40 açısından incelenmiştir. Ele alınan konular;

“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletmeler bakımından sayısı, ilk muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, izleyen dönemlerde maliyet yöntemi ile değerleyenlerin gerçeğe uygun değer bilgisi verip vermedikleri, bu değerlemenin değerlendirme uzmanı tarafından yapılıp yapılmadığı, izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayanlarda işletmelerde değerlemenin değerlendirme uzmanı tarafından yapılıp yapılmadığı, uygulanan amortisman yöntemi” şeklindedir.

Çalışma sonucunda; firmaların finansal tablo dipnotlarında yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarını ve açıklanması gereken zorunlu hususları açıklamakta gerekli hassasiyeti göstermedikleri tespit edilmiştir.

(Bahadır ve Tolga, 2013) çalışmalarında İMKB’de (BİST’te) işlem gören sektörlerine ayırdıkları, finansal olmayan 235 şirketin 2011 yılı finansal raporlarını incelemişlerdir. Şirketlerle ilgili standartların izin verdiği 11 adet muhasebe politikası (maddi duran varlıklar ölçüm yöntemi, amortisman yöntemi ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm yöntemi gibi) seçimlerini tanımlayıcı istatistikî modellerle ele almışlardır. Sonuç olarak; maddi duran varlıkların büyük oranda maliyet modeli ve normal amortisman yöntemi ile; yatırım amaçlı gayrimenkullerin de büyük oranda maliyet modeli ile değerlendiklerini ortaya koymuşlardır.

(Çaldağ ve Ayanoğlu, 2015) çalışmalarında belirttikleri gibi; “finansal tablolardaki kalemlerin tutarı işletme tarafından benimsenen ve uygulanan muhasebe

politikalarının bir sonucudur”. Bu açıdan maddi duran varlıkların “ilk muhasebeleştirilmesi ile sonraki ölçümü, amortisman yöntemleri ve oranları, yararlı ömürleri” açısından seçilmiş muhasebe politikalarını konaklama hizmetleri açısından ele alan (Yılmaz, Nisan 2013) çalışmasında, incelenen şirketlerde benzer muhasebe politikalarının uygulandığı, dipnotlardaki açıklamaların belli bir düzende olmadığı, eksiklikler taşıdığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca muhasebe politikalarına ilişkin bilgilerin standartlarda belirtildiği şekilde tam olarak sunulmasının finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artıracaklarını belirtmiştir.

TMS 40'a göre raporlama yapılabilmesi için hesap planımızın yetersiz kaldığı gerçeğini vurgulayarak, hesap planının güncellenmesini öneren (Gönen ve Gürel, 2016, Demirbaş, 2018; Sabuncu, 2019b;) çalışmalarında; TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkulleri örneklendirerek incelemişlerdir. Yine örneklendirmelerle çalışmasını yapan (Yılmaz, 2013)'a göre; “gayrimenkullerin nitelik değiştirmesi kararının verilmesinde, standartta belirtilen ilkeler çerçevesinde doğru bir mesleki yargının ortaya konulması gerekir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer farkları dönemin gelir veya giderlerine aktarılacağından (Erer ve Hazır, 2014), sübjektif değerlendirmelerden uzak durulmalıdır”.

(Coşkun, 2016b) çalışmasında, işletmelerin teşvik kapsamında edindikleri maddi duran varlıkları muhasebe standartları kapsamında değerlendirmiştir. Bu varlıkların gelir ve sermaye yaklaşımına göre izlenmeleri örnek muhasebe kayıtları üzerinden yapılmıştır.

“*Maddi duran varlıklar ve sermaye yapısı arasındaki ilişkiyi*” BİST'e yönelik araştıran (Kaldırım ve Özkan, 2017) duran varlıkların uzun vadeli borçlarla, dönen varlıkların ise kısa vadeli borçlarla finansman yaklaşımının uyumlu olduğu sonucuna varmışlardır.

(Çetinkaya, 2017) çalışmasında; 2009-2016 yılları için BİST sektör endeksinde yer alan 31 adet Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı'nın finansal tablolarında yer alan “yatırım amaçlı gayrimenkuller” kalemini incelemiştir. TMS 40'ı; “*değerlemede kullanılan yöntem, varsa değerlendirme yöntemindeki değişikliğin önceki dönemlere etkisi, gerçeğe uygun değer yöntemi ile ortaya çıkan dönemler arasındaki değerlendirme*

farklarının gelir tablosuna etkisi” açısından ele almıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkulleri; “gerçeğe uygun değer ile değerlemenin finansal tablolara etkisinin olumlu olduğu, özellikle 2014 yılı sonrasında bu yöntemin tercih edildiği” sonucuna ulaşmıştır.

(Cesur Deniz, 2018) çalışmasında imalat sektöründe faaliyet gösteren 61 işletmenin 2010-2014 dönemleri analiz sonucunu; *“kısa vadeli borçların aktife oranı arttığında etkinlik değerleri olumlu, varlıklar içinde maddi duran varlıkların payı arttırıldığında etkinlik değerleri olumsuz etkilenmektedir. Genellikle imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin sermaye yapısı ile performans arasında istatistikî açıdan anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilir”* şeklinde ifade etmiştir.

Karşılaştırılabilirliğin en önemli sınırlayıcısının, işletmelerin kendi özeline göre başvurdukları muhasebe politikaları ve tahminleri olduğunu vurgulayan (Özdemir, Toksöz ve Gürel, (2018)) çalışmalarında, işletme ölçekleri (mikro, küçük, orta ve büyük) ile tercih edilen muhasebe politikaları (amortisman yöntemi tercihi, yararlı ömür, değer düşüklüğü testi, amortisman ayırma sınırı gibi) arasında ilişki olup olmadığının irdelenmiştir. Sonuç olarak 87 işletmenin, tercih ettiği 30 muhasebe politikasından, beşinin farklı ölçek sınıfındaki işletmeler arasında anlamlı farklılık bulunduğu, 25 politika açısından anlamlı farklılık bulunmadığı belirlenmiştir.

(Haftacı ve Kılınç, 2020) çalışmalarında alternatif muhasebe politikalarının seçilme nedenleri ile bu politikaların (maddi duran varlıkların sonraki ölçümü, amortisman yöntemi ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümü gibi) finansal tablolara etkisi örnek bir işletmeye ait 2015 yılı verileri yüksek-düşük kar senaryolarına göre hazırlanan politikaların geliştirilmesi ile ele alınmıştır. Maddi duran varlıkları maliyet modeli ile değerleyip, normal amortisman yöntemi ile itfa eden ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri gerçeğe uygun değerlendirme modeli ile değerlendirme tercihinde yüksek kar senaryosu oluşmuştur. Maddi duran varlıklarında yeniden değerlendirme modeli, azalan bakiyeler yöntemini ve yatırım amaçlı gayrimenkullerini maliyet modelini tercihte düşük kar senaryosu oluşmuştur.

(Uluslan ve Tıraşoğlu, 2020) çalışmasını; “yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlemede gerçeğe uygun değer yönteminin finansal oranlara etkisini BİST Pay

Piyasasında işlem gören finansal kurumlar haricinde, yatırım amaçlı gayrimenkulleri olan 34 şirket üzerinde frekans analizi kullanarak” yapmıştır.

(Suadiye, 2021) çalışmasının sonucunda; “2005-2017 yılları için BİST işletmelerinin yeniden değerlemeyi en çok borçlanma sözleşmelerinde maliyet azaltmak, kısıtlamaları gevşetmek için yaptıklarına dair güçlü kanıtlar ortaya koymuştur”.

(Akpınar, 2021) çalışmasında, TMS 16 ve 40’ı BİST 100’de 2007-2019 yılları için yeniden değerlendirme yapan şirket sayısı ile yeniden değerlendirme fon tutarları açısından incelemiştir. Sonuç olarak VUK enflasyon düzeltmesi şartlarının gözden geçirilmesi önerilmiştir.

(Demir, 2021) çalışmasında; BBC, ABC, TRT’nin 2015-2019 yılları arasına ait faaliyet raporlarında yer alan maddi duran varlıkları “ölçme yöntemi, amortisman yöntemi, faydalı ömür, ortalama etkin amortisman oranı, ortalama faydalı ömürleri” durum analizi ile değerlendirmede KİT’ler için Açıklık Ölçeğinden alınan puanları kullanmıştır.

Uluslararası çalışmalar

Uygulamada, “maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller” için gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanımını araştıran (Christensen ve Nikolaev, 2009) İngiliz ve Alman Borsalarına kayıtlı 1.539 şirketin ilgili varlıklara ait standartlarda yer alan muhasebe politikalarını incelemişlerdir. Şirketlerin iki değerlendirme yöntemi arasında seçim yapabildiklerinde, tarihi maliyete gerçeğe uygun değeri tercih edip etmediklerini ve nedenlerini incelemişlerdir. Gayrimenkul şirketlerinin sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkuller dışında, uygulamada tarihi maliyetin, gerçeğe uygun değerden çok daha yaygın olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca; fabrika, ekipman ve maddi olmayan duran varlıklar için gerçeğe uygun değer muhasebesi kullanılmayacağını ifade etmişlerdir. Bu durumun bir nedeninin; gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanmasının, varlıkların defter değerinin olduğundan fazla gösterilmesi olasılığını artırması sonucunda şirkete (ve denetçisine) dava açılma ve bunların itibar kaybetme riskinin artması olarak ifade etmişlerdir. Ancak, dava maliyetleri ve itibar kaybetme riskinin, gerçeğe uygun değer tahminlerinin kalitesi arttıkça, azalmasını beklediklerini de eklemişlerdir.

(Busso, 2014), yatırım amaçlı gayrimenkullere odaklanan çalışmasının hedefi emlak sektöründe IFRS 13'ün ilk uygulama etkilerini İtalyan, Fransız, Alman firmalarının listelendiği hisse senedi borsaları aracılığıyla yapılan amprik çalışma ile kanıtlamaktır. Çalışmanın amacının dipnot açıklamalarının gelişiminde IFRS 13'ün yol göstericiliğini doğrulamak olduğu belirtilmiştir. Sonuçlar göstermektedir ki, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değer ölçümü açıklamaları gerekleri birçok firmada raporlanırken, yeni gerekliliklere uyumlu olmayan firmalar da vardır.

(Janssen, 2018) çalışmasında; finansal ve fiziki sermayenin alternatif tanımını, OECD'nin önerdiği göstergelerdeki ilgili boşlukları ve sermayenin ölçümünü incelemektedir. Yeni Zelanda'nın ulusal hesaplarından ve diğer kaynaklarından bu sermayeler için uygulanabilir OECD verileri oluşturulabilir. Önerilen veriler ulusal hesaplardan ve hane halkı net kazancı, net uluslararası yatırım pozisyonu, maddi ve maddi olmayan varlıklar, yatırım, araştırma ve geliştirme giderleri, çok faktörlü verimlilik kümelerinden yararlanılarak oluşturulabilir.

(Azmi, 2018), Endonezya'da 2015 yılında başlayan maddi varlıkların yeniden değerlemesinden yapılan geçici vergi kesintisi ile gelecek firma performansları arasındaki ilişkiyi çoklu regresyon yöntemi ile araştırmıştır. Gelecek firma performanslarını kullanıma hazır hale getirmek için uygulama yılı ve sonraki iki yıl için faaliyet karındaki ve işletme faaliyetlerinden nakit akışı değişimini kullanmıştır. Sonuç göstermektedir ki, yeniden değerlendirme sonrası yılda maddi varlıklarda yeniden değerlendirme ile faaliyet karındaki değişim anlamlı biçimde pozitif ilişkilidir.

(Copiello ve Bonifaci, 2018) çalışmalarında, gayrimenkul değerlemesinde itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı yöntemini, başka seçenek kalmadığında son çare olarak kullanıldığını belirtmişlerdir. Temel formülasyonda, yöntem çeşitli sadeleştirmelerle, tersine kabataslak sonuçlara yol açmaktadır. Bu limitlerin ötesine geçmeye çalışan yazarların bu amaçla temelden farklı olarak üç esas noktada önermeleri olmuştur. Birincisi yenileme maliyeti esas bileşenleri en az üç maliyet kaleminden oluşmaktadır; bina yapısı (inşa maliyeti), tamamlama ve montaj. İkinci esas yukarıda bahsedilen maliyet kalemlerinin farklı amortisman eğrileri formülasyonunda yararlı ömür ve kalan ömür verileri ayrı işlenmiştir. Sonuçta, üçüncü esas hesaba almada komplike amortisman fonksiyonu tanımını temsil etmektedir. Bu

fonksiyon yapının orijinal yararlı ömrü ile kısmi veya tam yenileme nedeniyle uzatılan yararlı ömrünü içerir.

(Darwish, 2020) ise çalışmasında, yatırım amaçlı gayrimenkulleri; “Türkiye’de kurulu 32 adet gayrimenkul yatırım ortaklığının, yedi adet girişim sermayesi yatırım ortaklığının 2014-2019 dönemlerini ‘yatırım, karlılık, sermaye yapısı, borsa performans durumu, oran ve grafiksel analiz yöntemleri’” açısından ele almıştır.

İşletmelerin standartlardaki zorunlu veya gönüllü dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecelerinin işletme özellikleri ile ilgili bir takım faktörlerden etkilendiği varsayılmaktadır. Dipnot açıklamalarına uyum derecesi ile “işletmenin büyüklüğü, yaşı, sektörü, borsada işlem görmesi, karlılığı, borçluluk durumu, kaldıraç oranı, hissedar sayısı ve yapısı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi, denetim firmasının değişikliği, baş denetçisinin değişikliği vb. ile ekonomik gelişme düzeyi, kültür gibi” faktörlerin standartlara uyum derecesi üzerindeki etkilerini inceleyen çalışmalar yapılmıştır. Çalışmaların sonuçları ülke ve sektör bazında farklılıklar göstermiştir.

Maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller standartlarından oluşturulan açıklama endekslerine uyum derecesini, bu uyuma dört büyük denetim firması tarafından denetim faktörünün etkilerini ele alan araştırmamızla ilgili olarak; yapılmış çalışmalardan bazılarının ulusal ve uluslararası alanda yıllarına göre sınıflandırılması aşağıda yer aldığı gibidir.

Ulusal çalışmalar

(Çürük, 2004) çalışmasında, literatürdeki çalışmalar ile aracılık teorisine²⁹ dayalı teorik tartışmaların, bağımsız denetimin firmalarınca açıklanan muhasebe bilgilerini etkileyen faktörlerden birisi olabileceğini işaret etmiştir. Buna istinaden, İMKB’ye (BİST’e) kayıtlı 122 firmanın 1987-1991 yıllarına ait faaliyet raporlarından oluşturulmuş endeks ile bilgi düzeyine bağımsız denetimin etkisini ‘çoklu regresyon modeli’ ile test etmiştir. Yapılan çalışma yazarın 2001 yılında yaptığı pilot bir

²⁹Aracılık teorisine göre; işletme ile ilgili taraflar arasında bilgi akışını sağlayan bir aracılık ilişkisi söz konusudur. Aracılık ilişkisi; “işletme sahiplerinin kendi nam ve hesabına işlerini yürütmeleri için aracı konumunda olan birey ile düzenledikleri sözleşmedir” (Çürük, 2004).

çalışmayla³⁰ benzer sonucu vermiştir. Sınırlı örnek sayısı, etkin olmayan istatistik tekniğinin kullanıldığının belirtildiği çalışmanın sonucuna göre bağımsız dış denetimin, açıklama düzeyi üzerinde etkisi yoktur.

(Uluslan, 2007) çalışmasında, İstanbul Sanayi Odası'na belirlenen Türkiye'nin ilk 500 büyük sanayi kuruluşu arasından İMKB'ye (BİST'e) kayıtlı 107 şirketin 2005 yılı finansal raporlarında yer alan beş önemli muhasebe yöntemi (amortisman hesaplama gibi) ile ilgili açıklamalar incelenerek, muhasebe politikası seçimini etkileyen ekonomik belirleyiciler (kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, ikramiye ödeme planı, sahiplik yoğunlaşması, yatırım fırsatları seti) hakkında delil sağlamada, basit doğrusal regresyon analizi kullanılmıştır. İncelenen şirketlerde; *“işletme büyüklüğü hariç muhasebe politikası seçiminin ekonomik belirleyicilerinin işletme yönetiminin gelir arttırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası seçimi eğilimini açıklamadığı”* sonucuna ulaşılmıştır.

(Uluslan ve Doğan, 2008) çalışmalarında, İMKB (BİST) şirketlerinin 2005 yılı finansal tabloları ve açıklayıcı notlarından hareketle; muhasebe politika seçimlerindeki (amortisman hesaplama yöntemi gibi) ekonomik belirleyicileri “kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü ve ikramiye ödeme planı” üzerine lojistik regresyon analizini kullanarak araştırma yapmışlardır. Diğer ülkelerde yapılan çalışmaların aksine üç ekonomik belirleyicinin, BİST şirketlerinde işletme yönetiminin gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politika seçim kararlarını açıklamadığı sonucuna varmışlardır. Bu sonucu; “hem standartların ilk uygulama yılı olan 2005 yılı verilerinin kullanılması, hem de şirketlerin alışkın oldukları basit yöntemleri (doğrusal amortisman yöntemi gibi) seçerek, bilgi üretme maliyetlerini minimize etme çabalarıyla” açıklanabileceğini belirtmişlerdir.

(Esen ve Sakin, 2009) çalışmalarında, İMKB (BİST) 100'de yer alan reel sektör işletmelerinin 2008 yılı finansal tablo setleri dipnot açıklama düzeyleri için durum tespiti yapmışlardır. Hazırladıkları endeks işletmelerin 2008 yılında %88,98 oranında açıklama yaptıklarını ortaya koymuştur. Bu orana en yüksek katkıyı tam (%100) olarak açıklanan maddi duran varlıklar yapmıştır. Sonuçlar içinde göze çarpan iki

³⁰“Çürük, T. (2001). “An Empirical Analysis of the Impact of Independent External Audit on Accounting Disclosure By Turkish Companies”, *Boğaziçi Journal: Review of Social, Economic and Administrative Studies*, 15(2), 87-108”. Söz konusu çalışmanın içeriğine ulaşamamıştır.

hususla ilki, açıklama oranının işletme büyüklüğü ile doğru, halka açıklık oranları ile ters orantılı olduğudur. Diğer; dört büyük denetim firmasınınca yapılan denetimlerde işletmelerin açıklama oranlarının, diğer denetim firmalarınınca yapılan denetime göre daha yüksek olduğudur.

Çalışmasında, pozitif muhasebe teorisinin temel bulguları ile metodolojik varsayımlarını açıklayan (Gökten, 2013); muhasebe politikalarının seçimi ile çıkar gruplarının tercihleri arasındaki ilişkileri 75 işletmenin finansal tabloları ile bağımsız denetim raporlarından Türkiye uygulamasını çoklu lojistik regresyon analizi boyutuyla ortaya koymuştur. Seçilen politikalardan ikisi maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ile ilgilidir. Sonuçta, pozitif muhasebe teorisi beklentilerinin ülkemizde tam olarak geçerli olmadığı görülmüştür.

(Ömürbek ve Öztürk, 2013) çalışmalarında; (İMKB) BİST 100 şirketlerinin 2011 yılı finansal tablo dipnotları muhasebe politikaları ve tahminlerinde yapılan değişiklikler açısından TMS 8 kapsamında durum tespiti yapılmıştır. Şirketlerde muhasebe politikalarında değişiklik yapma oranı % 22, değişikliklerin finansal tablolarına etki oranı %50'dir. En çok yapılan politika değişikliği sınıflandırma değişikliğidir. Bu değişiklikler; “kullanım amacı değişmiş, maddi duran varlıklardan, yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer ile amortisman süresi değişikliğidir”.

(Demir ve Bahadır 2014) çalışmalarında, standartlardaki dipnot açıklama gerekliliklerine uyumu; açıklama seviyesi ile işletme karakteristik özellikleri açısından ilişkilendirmişlerdir. Bunun için BİST'te kayıtlı 168 imalat işletmesinin 2011 yılı finansal raporlarını beş temel konuda (maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller için ölçüm modeli gibi) 215 alt politika başlığında ele almışlardır. Açıklama seviyesi ile işletme büyüklüğü, listelenme durumu, kaldıraç, karlılık, endüstri, denetçi türü, hisse senedi piyasa büyüklüğü, ortak sayısı, ekonomik gelişmeler ve kültür ilişkileri regresyon analizi ile incelenmiştir. Çalışmalarında açıklama seviyesi üzerinde karlılık ve dört büyük denetçi tarafından denetlenme arasında ilişki olduğunu, işletme yaşı arasında ilişki olmadığını tespit etmişlerdir.

(Tolga, 2014) çalışmasında, standartlara göre oluşturulan dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecesi ile bu uyum derecesini etkileyen faktörlere ilişkin önceden yapılmış araştırmaları incelemiştir. Sonuç olarak, dipnot açıklamalarına

uyum derecesinin gelişmiş ülkelerde, gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca, uyum derecesine etkisi bulunan işletme özelliklerinden “büyüklük, karlılık, borçluluk durumu, yaş ve denetim şirketi gibi” faktörlerin uyum derecesini ne ölçüde etkilediğine dair literatürde farklı sonuçlara ulaşıldığı görülmüştür.

(Kalıpçı Çağırın ve Varıcı, 2015) çalışmalarında, “BİST’te Gıda-İçki, Dokuma-Giyim-Deri sektöründeki 57 işletmenin 2013 yılına ait yedi farklı muhasebe politikası (çalışma konusu ilgili olanlar; amortisman hesaplama ile maddi duran varlık değerlemesidir) seçimlerinde, yönetici tercihlerini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik; değişkenler incelenmiştir. 13 bağımsız değişken (kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, duran varlıkların toplam varlıklara oranı gibi) *Kısmi En Küçük Kareler Regresyon* yöntemi ile analiz edilmiştir. 13 bağımsız değişkenden kurulan yedi modelden maddi duran varlık değerlendirme yöntemi modeli anlamlı bulunmuştur.

(Coşkun, 2016a) çalışmasında, BİST’te 21 sektörde yer alan 235 firmanın 2012-2013-2014 yılları finansal tablo dipnotlarında yer alan 10 muhasebe standardına ilişkin 45 farklı bazı kritik muhasebe politikalarının açıklama düzeyleri ile bu düzeye etkileyebilecek değişkenleri *panel veri regresyon analizi* yöntemi ile test etmiştir. TMS 16 kapsamında; “*sektörlere göre amortisman yöntemi ile maddi duran varlık değerlendirme yöntemleri tercihleri*” ele alınmıştır. Frekans sonuçlarına göre; en yüksek açıklama düzeyinin enerji sektöründe olduğunu ve TMS 16’nın da en yüksek açıklama düzeyine sahip standart olduğunu tespit etmiştir. Hazırlanan “açıklama endeksi” bağımlı değişkeni ile “işletme yaşı, işletme büyüklüğü, aktif büyüklüğü, dört büyük denetçi, denetim firması değişikliği, baş denetçi değişikliği gibi” bağımsız değişkenler arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre; “işletme yaşı ile aktif büyüklüğünün” firmaların açıklama düzeyine etkisi yoktur. Ancak “işletme büyüklüğünün, dört büyük denetim firmasının, denetim firması değişikliğinin” firmaların açıklama düzeyine etkisi vardır. Ayrıca baş denetçi değişmedikçe, açıklama düzeyinin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Uluslararası çalışmalar

Şirketlerin yıllık raporlarını açıklamaya yönelik bilimsel yaklaşımın uygulanmasında “varlık büyüklüğü, hissedar sayısı ve getiri oranı” bağımsız

değişkenlerini kullanarak en büyük ilerlemeyi 527 Amerikan şirketi üzerine yaptığı çalışma ile 1961 yılında Cerf yapmış olsa da, literatürde öne çıkan çalışma (Cooke, 1989) tarafından yapılandır. Çalışmasının önemini, “ek açıklamalar, yeni hissedarların çekilmesine yardımcı olabilir ve böylece hisseler için sağlıklı bir talebin ve bunların gerçek değerini tam olarak yansıtan bir hisse fiyatının korunmasına yardımcı olabilir” şeklinde açıklamıştır. Çalışmasında borsaya kayıtlı olan 38 ve olmayan 33, çok uluslu 19 adet İsveç şirketinin 1985 yılı raporlarını kullanmıştır. Raporlarda yer alan gönüllü açıklama oranları (maddi duran varlıkları ölçme ve değerlendirme gibi) ile işletme özelliklerinden “borsaya kayıtlı olma, yıllık satışlar, aktif büyüklüğü, hissedarların sayısı, aile şirket ilişkisi, endüstri türü gibi” bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi *çoklu regresyon rutinleri* analizi ile incelemiştir. Regresyon denklemlerine listeleme durumu hâkim olsa da, aktif büyüklük değişkeni de, açıklama gücüne önemli bir katkı sağlamıştır.

(Malone, Fries ve Jones, 1993) çalışmalarında, 125 adet yağ ve gaz firması finansal açıklama kapsamını ağırlıklandırılmış endeks ile ölçmüşlerdir. Bir firmanın toplam açıklama puanının firmanın toplam olası açıklamasına oranı bağımlı değişken olarak alınmıştır. Finansal açıklamanın kapsamını açıklamada hangi değişkenlerin “en iyi” olduğunu belirlemek için aşamalı bir *regresyon modeli* kullanmışlardır. Kullanılan on bağımsız değişkenden dördü “hisse senedi piyasasında işlem görme, denetim firması büyüklüğü, borcun toplam öz sermayeye oranı, hissedar sayısı” son modelde %20 anlamlılık düzeyi vermiştir. Nihai model, parametre tahminlerinin önemi açısından incelenmiştir. Üç değişken “listeleme durumu, borcun toplam öz sermayeye oranı ve hissedar sayısı” istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur.

(Dumontier ve Raffournier, 1998) çalışmalarında, UFRS’ye gönüllü uyumda açıklama düzeyi (maddi duran varlıklar standardı gibi) ile işletme özellikleri arasındaki ilişkiyi incelemiştir. İsviçre borsasında işlem gören şirketlerin %80’ini oluşturan 133 şirketin 1994 yılına ait finansal durumundan oluşan bir örneklemi *lojistik regresyon* analizi ile test etmişlerdir. Tek değişkenli analizler, UFRS’lere gönüllü uyum üzerinde “büyüklük, uluslararasılık, listeleme durumu, denetçi türü ve sahiplik dağılımının” olumlu bir etkisi olduğunu göstermiştir. Tersine, kaldırma, karlılık ve sermaye yoğunluğu uyum düzeyini açıklamada önemsiz bulunmuştur. Politik maliyetlerin ve dış piyasalardan gelen baskıların, İsviçre borsasında işlem

gören şirketler için UFRS'leri uygulama kararında önemli bir rol oynadığı sonucuna varmışlardır.

(Naser, 1998) çalışmasında, Umman Borsasında işlem gören şirketler tarafından açıklanan bilgi düzeyinin, potansiyel yatırımcılar için önemli olacağından hareketle Borsa'da işlem gören 54 şirketin UFRS'ye göre hazırlanan yıllık finansal tablolarında yapılması gereken açıklamaların kapsamlılığı (74 açıklama maddesiyle) üzerindeki belirli finansal özelliklerin etkisini sıralanmış ve sıralanmamış *regresyonlar modeli* ile incelemiştir. Çalışmada test edilen değişkenler “endüstri, denetim firması büyüklüğü ve piyasa değeri; kar marjı, özkaynak karlılığı ve likidite ve varlıklar, satışlar, kaldıraç ve mülkiyettir”. Ürdün şirketlerinin dipnot açıklamalarına uyum derecesinin uluslararası standartların kabulünden sonra iyileştiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, ulaşılan sonuçlar dipnot açıklamalarına uyum derecesi ile “işletme büyüklüğü, borçluluk durumu ve özkaynak karlılığının” pozitif yönde bir ilişkiye sahip olduğunu; “faaliyet gösterilen sektör, denetçinin büyüklüğü ve sahiplik yapısı gibi” diğer faktörlerin ise ilişkili olmadığını göstermiştir.

(Glaum ve Street, 2003) çalışmalarında, Alman sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerin 100 adedini US GAAP, 100 adedini IFRS kapsamında incelemişlerdir. Şirketlerin 2000 yılı finansal tablolarının açıklama yükümlülüklerine (maddi duran varlıklar gibi) uyumunu; “işletme yaşı ve büyüklüğü, karlılık, satışların büyüklüğü, denetim firması, uygulanan denetim standartları, çokulusluluk” bağımsız değişkenleri açısından *regresyon denklem* analizi ile incelemişlerdir. IFRS'lere uyumun, US GAAP'a göre daha düşük olduğunu bulmuşlardır. Bu kapsamda her iki standart setine uyum derecesi beş (dört) büyüklerce yapılan denetim ile Amerikan borsasına kayıtlı olma faktörü daha yüksek çıkmıştır. Ayrıca işletme büyüklük ve yaşı ilişkileri uyum derecesi önemsiz bulunmuştur.

(Ali, Kamran ve Darren, 2004) çalışmalarında, Güney Asya'nın üç büyük ülkesi Hindistan, Pakistan ve Bangladeş'teki şirketler için 14 ulusal muhasebe standardı tarafından zorunlu kılınan dipnot açıklama (maddi duran varlıklar gibi) gerekliliklerine uygunluk seviyesini *regresyon* analizi ile incelemişler, uygunluk derecesini etkileyen işletme özelliklerini değerlendirmişlerdir. Her bir şirket için uygunluk endeksi geliştirmede bir puanlama sistemi kullanarak bulunan sonuçlara göre; ülkeler ve farklı

ulusal muhasebe standartları arasında açıklama uyum seviyelerinde önemli farklılıklar bulmuşlardır. Uyum seviyelerinin “şirket büyüklüğü, karlılık ve çok uluslu şirket statüsü” ile pozitif ilişkili olduğunu; “kaldıraç seviyeleri ve dış denetçilerin kalitesi ile” ilişkisiz olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, standartlar dipnot açıklama yükümlülüklerine uyum düzeyini maddi duran varlıklar için yüksek; kiralama ile işletme birleşmeleri için düşük düzeyde olduğunu açıklamışlardır.

Lexis-Nexis'in Worldscope Veritabanı ve Uluslararası Şirketler Veritabanı'ndan ABD dışındaki 101 firmanın 1999 ve 2000 yıllık raporlarında UFRS açıklama gerekliliklerine (örneğin maddi duran varlıklarda yeniden değerlemeye) ne ölçüde uyduklarını *Pooled OLS (POLS) Modeli* ile inceleyen çalışmalarında (Hodgdon vd., 2009); denetçi seçiminin UFRS uyumu üzerindeki etkisini, denetçi seçiminin katı dışsallığı varsayımı altında incelemişlerdir. Sonuç olarak; “firma büyüklüğü, karlılık, kaldıraç, uluslararası çeşitlendirme derecesi ve bir firmanın ABD'de bir listelerinde olma veya Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetlenip denetlenmediği” kontrol edildikten sonra uygunluğun denetçi seçimiyle olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu ortaya koymuşlardır. Ayrıca, ölçülemeyen, firmaya özel etkileri kontrol ederken denetçi seçiminin firma uyumu ile pozitif ilişkili olduğunu bulmuşlardır. Çalışmalarının, UFRS'ye uyumu teşvik etmede kurumsal mekanizmaların (örneğin uygulama, denetim veya kurumsal yönetim yapılarının) geliştirilmesinin önemini pekiştirdiğini ileri sürmüşlerdir.

UFRS kapsamına uyum açıklamalarının kapsamını Kuveyt Borsasında listelenmiş 168 şirketin 2008 yılı raporları üzerinden çoklu regresyon analizi ile inceleyen (Al Shammari, 2011), açıklama uyum derecesini %82 bulmuş, sonucun gelişmiş ülkelere göre düşük olduğunu belirtmiştir. Ayrıca uyum derecesi ile işletme büyüklüğü, işletme yaşı, çok ulusluluk, denetçi türü gibi işletme özellikleri arasında güçlü bir pozitif ilişki; likidite ile negatif ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.

(Juhmani, 2012) çalışmasında, Bahreyn Borsasında listelenmiş işletmelerden bir örneklem oluşturarak, IFRS açıklama gerekliliklerine uyum seviyesi ile işletme özelliklerini analiz etmiştir. Bulguları göstermiştir ki, işletme büyüklüğü ve denetçi firması büyüklüğü arasındaki uyum seviyesi pozitif ilişkili; karlılık, kaldıraç ve işletme yaşı gibi işletme özellikleri negatif ilişkilidir.

(Raithatha ve Bapat, 2014) çalışmalarında, Bombay Borsasına kayıtlı Hindistan imalat ve hizmet sektörü şirketlerinin 234'ünün 2009 yılına ait seçilmiş 29 adet Muhasebe Standardının (amortisman muhasebesi gibi) uyumluluk (açıklama) seviyesini etkileyen olası işletme özelliklerinin uygunluk düzeylerini *Olağan En Küçük Kare (OLS) regresyonu modeli* ile belirlemeyi amaçlamışlardır. Uyum (açıklama) düzeyi, Hindistan'daki muhasebe standartlarının gerektirdiği açıklamalardan oluşan uyum endeksi hesaplanarak belirlenmiştir. “Büyüklik, yaş, karlılık, kaldırma, denetim firması vb”. şirket özellikleri açıklayıcı faktörler olarak kabul edilmiştir. Hizmet şirketlerine (%69) kıyasla imalat şirketleri için ortalama uyum (%73) daha yüksek olmuştur. Büyüklik, yurt dışı listeleme, denetim firması, imalat şirketlerinde uygunluk düzeyi ile önemli ölçüde ilişkili bulunurken, hizmet şirketlerinde yalnızca büyüklik, şirketlerin uygunluk düzeyi ile önemli ölçüde ilişkili bulunmuştur.

Yukarıda yer alan önceki çalışmalar değerlendirildiğinde araştırmamızın; ele alınan şirket, sektör, dönem kapsamı, analiz yöntemi bakımından farklılığı ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan, muhasebe politikalarına bağlı oluşturulan sektör açıklama endeksleri ile dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmalarının yapılan denetimlerin açıklama seviyelerinin analizi bakımından çalışmanın literatüre katkının yanı sıra denetçilerin etkinlikleri hususuna katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.



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

Çalışmanın bu bölümünde TMS'lere göre raporlanan maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili standartlarda yer alan muhasebe politikalarına göre açıklama endeksleri (disclosure index) oluşturulmuştur. Oluşturulan açıklama endekslerine; veri olarak alınan BİST 100 şirketlerinde denetim yapan bağımsız denetim firmalarının denetlediği kriterlerden seçilmiş olanlara; yıllar itibariyle, sektörel bazda niteliği niceliğe dönüştürebilmek adına "içerik ve ilişki analizleri" yapılmıştır.

Bu bağlamda araştırmanın amacı, kapsamı, sınırları, yöntemi, bulguları ele alınmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı

BİST 100'de işlem gören şirketlerin muhasebe standartlarına göre finansal raporlama yapma ve bağımsız denetimden geçme zorunluluğuna yukarıda yer alan bölümlerde değinilmişti. Bu zorunluluğa istinaden BİST 100 şirketleri raporlarında yer alan seçilmiş denetleme kriterleri ile Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartları muhasebe politikalarına uyumun ölçülmesi hedeflenmiştir.

Uyumun ölçülmesinde denetleme kriterlerinin açıklama dereceleri yıllara göre sektörler bazında incelenmiş, denetim firmalarının açıklayıcılığa katkısı içerik ve ilişki analizlerine tabi tutulmuştur.

İçerik ve ilişki analizlerinde her iki standart için BİST 100 şirketleri; beş sektörde, 2014-2019 yılları arası altı yıl için denetim firma grubu (dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları) açısından incelenmiştir.

Yıllar itibariyle sıralanarak, sektörlerine ayrılmış şirketlerin denetiminde denetleme kriterlerinin yıllar itibariyle seyri ele alınmış, denetim firma grubu denetiminin, açıklayıcılığa etkisinin ortaya konulabilmesi amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmanın uygulama bölümünde; öncelikle incelenen varlıklar ile ilgili TMS 16 ile TMS 40'ın tamamı, TMS 36'nın bir kısmı değerlendirilmiştir. Söz konusu standartlarda yer alan kural ve ilke bazlı ifadeler dikkate alınmıştır. Kural bazlılarda; “ölçülür, içerir, muhasebeleştirilir, tanımlanır, dahil edilmez, belirlenir, uygulanır, yansıtılır” gibi kesin ifadeler, ilke bazlılarda; “kullanılabilir, gerekebilir, elde edilebilir, gerçekleşebilir, ortaya çıkabilir” gibi olasılık bildiren muhasebe politikalarından hareket edilmiştir. Önce seçilmiş kriterler olarak belirlenen muhasebe politikaları; daha sonra bağımsız denetimden geçmiş finansal raporların sektörler ve yıllar itibarıyla incelenmesi sonucu, ana ve alt başlıklar halinde hazırlanmış değişkenlerden oluşturulan açıklama endekslerine dönüştürülmüştür. Seçilen değişkenlere ilişkin açıklamalara çalışmanın teori kısmında, standartlarla ilgili bölümde yer verilmiştir.

Örneklem kütesinin tespitinde, ülkemiz ekonomisinin ve sektörlerin analizinde önemli bir veri seti olan BİST 100 şirketleri seçilmiştir. Bu şirketlerin açıkladığı muhasebe politikalarının standartlara uyumunun yüksek derecede olması beklenmiştir. İlk olarak BİST 100'de değerlendirilecek şirketler belirlenmiş, sonra sektörlerine ayrılmıştır. Belirlenen şirketler BİST 100'de %76 oranını temsil etmektedir³¹. Ayrıca çalışmanın anlamlı olması açısından 2014-2019 dönemini kapsayan altı yıllık veriler esas alınmıştır. Bu veriler yıllarına, sektörlerine, denetim firma grubuna göre sınıflandırılmıştır. Altı yıl boyunca, beş sektöre ayrılan 76 şirketin verilerinin 331 adedi dört büyük denetim firması, 125 adedi diğer denetim firmaları tarafından denetlenmiştir. Başlangıç yılının seçiminde TMS 16'da yapılan en son değişikliklerin bu yılda gerçekleşmiş olması etkindir. 2019 yılından sonra yaşanan pandemi döneminde gelişen olaylar; örneğin bazı sektörlerde faaliyetlerin durması, bazı sektörlerde teşviklerin sağlanması gibi, birçok sektörü farklı açılardan etkilemiştir. Bu durumda karşılaştırma yapılamayacağından, son yıl olarak 2019 yılı esas alınmıştır.

³¹(Gay, 1987) çalışmasında belirttiği üzere; “örneklem büyüklüğünün kabul edilebilirliği araştırmanın tipine bağlı olarak değişir. Betimsel araştırmalar için, evrenin %10'unu oluşturan bir örneklem, olabilecek en az oran olarak dikkate alınır. Daha küçük evrenler için %20 gerekebilir”. Dolayısıyla çalışma kapsam ve temsil edilebilirlik açısından örneklem metotlarına göre istatistiksel olarak son derece iyi bir orana sahiptir.

4.3. Araştırmanın Sınırları

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

Bu sınıflandırma sonucu 2014-2019 yılları arası açıklama endeksi her bir değişkene ait 456 adet veri ile TMS 16’da altı başlıkta, 15 adet değişkenden oluşan toplam 6.840 adet veriden; TMS 40’ta ise dört başlıkta, 17 adet değişkenden oluşan toplam 7.752 adet veriden yeniden oluşturulmuştur. Bu verilerden hareketle; her sektörün kendi içinde yıllar bazında toplam puanları değerlendirilmiş, tüm şirketlere ait genel endeks ayrıca ele alınmamıştır. Bu durum araştırmanın sınırları kapsamında düşünülebilir.

Standartlara ait açıklama endekslerini yeniden oluşturmada dikkate alınan durumlarla ilgili maddi duran varlıklar açıklama endeksinde birleştirilen veya ele alınamayan kriterler aşağıda yer aldığı gibidir;

A. Maddi Duran Varlıklar İlk Ediniminin Sektöre Özgü Açıklanması başlığında;

“Sektöre özgü canlı varlıklar, takas ile edinilenler, tek başına önemsiz kalemlerin açıklanması” kriterleri hiçbir sektörde olmadığından çıkarılmıştır.

B. Maliyet Ölçümünün Açıklanması başlığında;

“Brüt defter değerinin ilk belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları” kriteri genellikle matbu olduğu düşünülen aşağıda yer alan açıklamaları içerdiğinden çıkarılmıştır.

“Petkim; tarihi elde etme değerleri, maddi duran varlığın alımı ile direkt olarak ilgili olan maliyetleri içermektedir. Sasa; idari amaçlı ya da halihazırda belirlenmemiş olan diğer amaçlar doğrultusunda inşa edilme aşamasındaki varlıklar, maliyet değerlerinden varsa değer düşüklüğü kaybı düşülerek gösterilirler. Maliyete yasal harçlar da dahil edilir”.

“Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması” değişkeni ile ilgili alt başlıklarda araştırılmış “bir yıla kadar alınanlar ile bir yıldan uzun vadeli alınanlarda faiz giderleri” kriterleri ile ilgili bilgi hiçbir sektörde olmadığından; “özellikli varlıklarda faiz giderlerini veya aktifleştirilen faiz giderlerini” açıklayanlar, bu değişkende incelenmiştir.

C. Muhasebeleştirme Sonrası Harcamaların Açıklanması başlığında;

“Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller; maddi duran varlıklar olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri” değişkenlerine ilişkin aşağıda yer alan matbu ifade ile ‘yenileme, bakım onarım, yedek parçalar’ ile ilgili açıklama olmadığında açıklama yok olarak kabul edilmiştir. Söz konusu ifade;

“Maddi duran varlığa yapılan normal bakım ve onarım harcamaları, gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Maddi duran varlığın kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı arttıran nitelikteki yatırım harcamaları, maddi duran varlığın maliyetine eklenmekte ve ilgili maddi duran varlığın kalan tahmini faydalı ömrü üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır” şeklindedir.

D. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümün Açıklanması başlığında yer almış, daha sonra endeksten çıkarılmış; “yeniden değerlemede ortaklara dağıtmada kısıtlamalar” kriteri 68 kez açıklanmıştır.

E. Amortismanın Açıklanması başlığında; “amortismanına tabi varlıkların açıklanması” önce aşağıda yer aldığı gibi sınıflandırılmış idi.

“Ayrı amortismanına tabi olanlar;
-Farklı yararlı ömre sahip olanlar,
-Yenilenen önemli parçalar,
-Önemsiz parçalar,
Gruplandırılarak amortismanına tabi olanlar”.

Ancak şirketlerin maddi duran varlıkları için “farklı yararlı ömre sahip olanlar ile gruplandırılarak amortismanına tabi olanlar” başlıklarını aynı anlamda kullandığı aşağıda yer alan sınıflandırmadan anlaşılmıştır.

“Binalar; 10 – 50 yıl,

*Tesis, makine ve cihazlar; 3 - 40 yıl,
Demirbaş; 5 -15 yıl,
Taşıtlar; 5 - 8 yıl,
Yeraltı ve yerüstü düzenleri; 5 yıl”.*

Özellikli sayılabilecek açıklama ise; “Polho 2014; *Liman tesisi yatırımlarının bir grup olarak kullanılıyor olmasının azami değeri yaratıyor olması ve hesaplanan toplam değer Liman tesisi alt varlık gruplarına dağıtımının uygulanabilir olmaması sebebiyle Liman’a ait varlıklar ayrı bir alt varlık grubu olarak sınıflandırılmıştır*” şeklindedir. Dolayısıyla ayrı ya da gruplandırarak ayırım yapmanın öneminin olmadığı fark edilmiştir.

“Yenilenen önemli parçalar” açıklaması “maliyet unsuru olarak yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkeninde incelendiği için kaldırılmıştır.

“Önemsiz parçalar” açıklaması da hiçbir sektörde olmadığından çıkarılmıştır.

“Amortisman yöntemlerinin açıklanması” değişkeninde ‘doğrusal, azalan bakiyeler, üretim miktarı, diğer amortisman yöntemlerini’ kullananları incelerken doğrusal yöntem dışındaki yöntemlerin az sayıda kullanıldığı anlaşılmıştır. Örneğin; 2014-2019 yılları arası azalan bakiyeler yöntemini kullananların sayısının 15 adet (4 inşaat, 5 madencilik, 6 holding), üretim miktarı yöntemini kullananların sayısının 26 adet (3 elektrik, 9 imalat, 14 madencilik), doğrusal yöntemi uygulamayıp, azalan bakiyeler yöntemini uygulayanların sayısının 2 adet (holdingler) olduğu görülmüştür. Diğer amortisman yöntemlerini kullananlara rastlanmamıştır. Dolayısıyla yöntemler “amortisman yöntemlerinin açıklanması” değişkeninde birleştirilmiştir.

“Muhasebe tahminlerinde değişikliklerin açıklanması” başlığı; ‘yararlı ömür, amortisman yöntemleri, kalıntı değer’ şeklinde alt başlıklara ayrılmıştı. Aşağıda yer alan şirket raporlarından alınmış matbu ifadeler nedeniyle bu başlık kaldırılmıştır.

“Enka; ekonomik ömür ve amortisman metodu düzenli olarak gözden geçirilmekte, buna bağlı olarak metodun ve amortisman süresinin ilgili varlıktan edinilecek ekonomik faydaları ile paralel olup olmadığına bakılmaktadır. Beklenen faydalı ömür, kalıntı değer ve amortisman yöntemi, tahminlerde ortaya çıkan değişikliklerin olası etkileri için her yıl gözden geçirilir ve tahminlerde bir değişiklik varsa ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıkların kalıntı değerlerinin önemli tutarda olmayacağı tahmin edilmektedir”.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklama yapan birkaç şirket ve dönemleri; “Dohol 2015-2016-2017, Gübretaş 2019, Pegasus 2019, THY 2019” şeklindedir.

“Amortisman ayırmanın durması (tamamen itfa, atıl bırakma, üretimin olmaması, kalıntı değere göre)” değişkeninde her bir unsur ayrı ayrı incelendiğinde yeteri kadar açıklama olmadığı veya matbu açıklamalar yapıldığı anlaşıldığından, tüm unsurlar birleştirilerek değerlendirilmiştir. Matbu şeklinde açıklamalar genelde;

“Maddi duran varlıkların elden çıkarılması ya da bir maddi duran varlığın hizmetten alınması sonucu oluşan kazanç veya kayıp satış hasılatı ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir ve kar veya zarar tablosunda ‘yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler’ altında muhasebeleştirilir” şeklindedir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklama yapan birkaç şirket ve dönemleri; “Sasa 2019, Afyon 2019” şeklindedir.

Ayrıca Gübretaş’ta olduğu gibi ‘birikmiş amortismanlar satış/iptal kaleminde yer alan tutarların bir önceki yıl ile karşılaştırılması ve tutarların değişmesi’ ifadesi açıklama yapılmıştır şeklinde kabul edilmiştir. Ancak birikmiş amortismanlar notlarındaki “transferler” ifadesi ayrıntılı açıklanmadığında dikkate alınmamıştır. Nedeni; Hektaş’ın; “*yapılmakta olan yatırımlardan 1.400.377 TL maddi olmayan duran varlıklara transfer edilmiştir*” şeklindeki açıklamasıdır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde birleştirilen veya ele alınamayan kriterler aşağıda yer aldığı gibidir;

A. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Elde Tutma Amacının Açıklanması başlığı; önce “kira geliri elde etme amacı, değer artış kazancı elde etme amacı, her iki amacı elde etme” başlıklarına ayrılmıştı. Ancak “elde etme amacını” açıklayanların diğer iki değişkeni de açıkladığı fark edilince; “kira geliri elde etme amacı/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkenleri bir arada ele alınmıştır.

“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı sunumu” tüm sektörlerde yıllar bazında incelenmiş ancak “A.1.Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” açıklaması olanların zaten bu varlıklarını ayrı sunmalarından hareketle “ayrı sunum” başlığı sonradan elemine edilmiştir.

“Sınıflandırmanın güç olduğu durumları” açıklayan şirkete rastlanmamıştır.

“Kira tahsilatlarının gerçeğe uygun değere eşit olmasını” açıklayan şirketler sadece Aksa ve Enka olduğu için kapsam dışı bırakılmıştır.

“Konsolide ve bireysel tablo açıklama farkını” açıklayan şirketler sadece İhlas, Alarko ve Polho olduğu için kapsam dışı bırakılmıştır. İhlas Holdingin açıklaması;

“Ana veya bağlı ortaklıklara kiralandan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkuller konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmemektedir” şeklindedir.

“Birleşmelerde yatırım amaçlı gayrimenkul edinimlerini” açıklayan şirketler sadece Kerevit, Dohol ve Alarko olduğu için kapsam dışı bırakılmıştır.

“Borçlanma maliyetleri” ile ilgili tutar açıklayan şirkete İhlas dışında rastlanmamıştır. İhlas 2018 yılında; *“yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili finansman giderlerinin aktifleştirilmediğini”* açıklamıştır.

“Takası” açıklayan şirketler sadece Hurgz, Kchol, Dohol ve Indes olduğu için kapsam dışı bırakılmıştır.

“Gerçeğe uygun değer tahmin aralıklarını” açıklayan şirketler sadece Sasa, Enka, Polho ve Glyho olduğu için kapsam dışı bırakılmıştır.

“Gerçeğe uygun değer ile ölçülememe gerekçelerini” açıklayan şirkete rastlanmamıştır. İstisna olarak Türk Telekom A.Ş.’nin açıklaması; *“maliyet fayda dengesi prensibi düşünülerek her yıl gerçeğe uygun değer ile ölçüm yapılmadığı”* şeklindedir. Dolayısıyla bu kriter araştırma kapsamına alınmamıştır.

“Amortisman yöntemlerinin açıklanması” değişkeninde ‘doğrusal, azalan bakiyeler, diğer amortisman yöntemleri’ kriterlerinden, sadece doğrusal amortisman yönteminin açıklanma sayısı 120’dir. Oysa toplam veri sayısı 456’dır. Dolayısıyla amortisman yöntemleri tek başlıkta “kullanılan amortisman yöntemi” değişkeni olarak ele alınmıştır.

“E. Maliyet veya Gerçeğe uygun değer Yöntemi Arasındaki Geçişlerin Açıklanması” başlığı, “maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki geçişler ile maliyet yönteminden gerçeğe uygun değere geçişteki kar veya zarar” başlıklarında incelenmek istenmiştir. Ancak ilk değişkene ilişkin 15 adet, ikinci değişkene ilişkin

yedi adet veriye rastlanınca bu ayrım “maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” değişkeni şeklinde sadeleştirilmiştir.

İncelenen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe politikası açıklamaları her iki standardın analizine; “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok” değişkeni şeklinde dahil edilebilmiştir.

Çalışmada denetim raporlarını incelerken fark edilen diğer sınırlılıklara ilişkin örnekler aşağıda yer aldığı gibidir;

İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.’nin 2018 yılı raporunda yer alan “kullanımdaki varlıkların net nakit akışlarının iskonto modeli” ifadesine başka bir şirkette rastlanmamıştır.

Faydalı ömrün hangi kritere göre (uzman görüşü mü, vergi yasaları mı) belirlendiği incelenmemiştir³².

TMS 16’ya göre devlet bağışları ile edinilenleri bulmada standartta olmadığı halde anahtar kelime olarak, “teşvik” de kullanılmıştır.

Amortisman ayırmanın durmasının açıklanmasında belirlenen kriterler; “tamamen itfa, atıl bırakma (kullanımdan kaldırma/satış amaçlı), üretimin olmaması, kalıntı değere göredir”.

Şişecam 2018’de; “*maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer düşüş karşılığı*” ile “*maddi duran varlık değer düşüklüğünü*” ayrı ayrı açıklamıştır. Bunların tutarlarının toplamı değerlendirilmiştir.

2019 yılından itibaren yürürlüğe girmiş “Varlık Kullanım Hakları” ile ilgili düzenlemelere yer verilmemiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili transferler açıkça belirtilmediği, bunların tutarları ayrı açıklanmadığı sürece dikkate alınmamıştır. Örneğin: İhlas A.Ş.’nin açıklaması; “*yatırım amaçlı gayrimenkuller ile maddi duran varlıklar ve stoklar arasında yapılan transferlerdir*” şeklinde genel bir ifadedir.

³²İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş. açıklamıştır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira geliri ayrı bir kalem olarak açıklanmadığı sürece örneğin; Koç A.Ş.’nin raporladığı gibi “yatırım faaliyetlerinden gelir ve karlar” kalemindeki tutarlar kira geliri olarak ele alınmamıştır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümü maliyet bedeli ile olduğu halde amortisman yöntemi belirtmeyenlerin “doğrusal amortisman” yöntemi kullandığı varsayılmıştır.

Maddi duran varlıklarına yeniden değerlendirme yaptığı halde tarihini açıklamayan, yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer ile değerlediği halde değerlendirme yapanın, tarihinin açıklanmadığı şirketlere rastlanmıştır.

Değer düşüklükleri bilgilerine genel olarak “yatırım faaliyetlerinden giderler” dipnotundan ulaşılmıştır. Bazı firmalar (Kordsa, Gübretaş, Kozal) bilgilerini “esas faaliyetlerden giderler”, Sasa 2015; “diğer faaliyet giderleri”, Gübretaş 2014-2015; değer artışını “esas faaliyetlerden giderler” dipnotunda raporlamıştır. Enka; 2019 yılına kadar maddi duran varlıklar değer düşüklüğünü esas faaliyetlerde, yatırım amaçlı gayrimenkuller değer düşüklüğünü yatırım faaliyetlerinde izlemiştir. 2019 yılında iki mevzu yatırım faaliyetlerinde birleştirilmiştir.

BİST 100’de yer alan ancak hesap dönemi ve planı farklılığı nedeniyle “finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri” kapsam dışı bırakılmıştır. Ayrıca inceleme döneminin başından beri BİST 100’de olmayan şirketler analize dahil edilememiştir. Örneğin; Enerjisa A.Ş.’nin halka arzı 8 Şubat 2018’dir. 2016, 2015 ve 2014 yılları bilgilerine ulaşamamıştır. Flap A.Ş.’nin 2014 ve 2015 yıllarına, Şok A.Ş.’nin 2014 yılı verilerine ulaşamamıştır. Yine hesap dönemi sonları 31 Ocak olan Mavi A.Ş.’nin 2014 yılı finansal bilgilerine ulaşamamıştır. Ayrıca BİST 100’de olduğu halde Mlp A.Ş.’nin 2014, 2015 ve 2016 yılı finansal verilerine Kamuyu Aydınlatma Platformu’ndan (KAP’tan) ve şirket internet sitesinden ulaşamamıştır. Bazı şirketler de 2018 yılında BİST 100 kapsamı dışında kalmışlardır. Örneğin; Anel A.Ş., Deva A.Ş. Koza Altın İşletmeleri A.Ş.’nin 2016 ve 2017 yılları finansal verilerine Nisan 2018 tarihli finansal raporlarından ulaşılmıştır.

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

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında; finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken durumlara yani muhasebe politikalarına ilişkin bilgi verme düzeyini tespit etmede ilk kez (Cooke ve Wallace, 1989) tarafından kullanılmış açıklama endekslerinden faydalanılmıştır.

Açıklama endeksi ile bilgilerin doğruluğu değil, açıklanması gereken bilginin finansal tablolarda yer alıp almadığı ölçülmektedir (Coşkun, 2016a: 40). Açıklama seviyesi derecelendirilmemiştir. Bu ölçüm iki aşamada ele alınmıştır. İlk aşamada açıklama endekslerinde yer alan değişkenlerin açıklayıcılığının tespit ve değerlendirilmesinde “içerik analizi”, ikinci aşamada değişkenler arasında ilişkinin varlığı açısından “ilişki analizi” yapılmıştır.

İçerik ve ilişki analizine hazırlık için muhasebe standartlarında yer alan muhasebe politikalarına göre raporlarda açıklanacağı belirtilen kriterlerden hareketle açıklama değişkenlerinden oluşan açıklama endeksleri hazırlanmıştır. Endeksler;

“Bir istatistiksel olaya ilişkin gözlem değerlerinin, zaman ya da mekana göre gösterdiği oransal değişimlerdir”.

Zaman içinde değişiklik gösteren her çeşit ekonomik olay için endeks hesaplanabilir. Hangi konudaki değişimler ele alınıyorsa endeks onun adıyla anılabilir.

Çalışmada muhasebe politikalarının açıklanma düzeyi ele alındığı için açıklama endeksi terimi kullanılmıştır.

İlgili varlıklar ile ilgili muhasebe politikaları açıklama düzeyine dair içerik analizi yapmış çalışmalardan bazıları; (Ali, Kamran ve Darren, 2004), Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), (Christensen ve Nikolaev, 2009), (Esen ve Sakin, 2009), (Öztürk, 2011), (Çil Koçyiğit, 2013), (Gökten, 2013), (Bahadır ve Tolga, 2013), (Coşkun, 2016a), (Çetinkaya, 2017) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmalar arasından (Coşkun, 2016a) açıklama endeksi terimini kullanmıştır.

Endeksler, basit ya da bileşik olmak üzere ikiye ayrılır. Basit ya da bileşik endeks bir iktisadi olayın zaman ve mekan itibarıyla gösterdiği değişimleri, bir oran ile ifade eder.

Teoride basit endeksler; bir mal veya hizmetin fiyat, miktar ya da değerindeki artış veya azalışı ifade eder. Bileşik endeksler; birden fazla mal veya hizmet kaleminin fiyat, miktar veya kıymetinde aynı andaki değişimi gösterir.

Değişikliklerin mutlak rakamlar yerine yüzdeler halinde ifade edilmesi anlaşılabilirlik yönünden uygunluk sağlar.

Hesaplamalarda temel devre kullanıldığında Laspeyres, cari devre kullanıldığında Paasche endeksleri, bu endekslerin geometrik ortalaması olan Fisher (ideal) endeksi kullanılabilmektedir. Uygulamada tercih edilmeyen Fisher endeksi yerine Paasche ya da daha çok Laspeyres endeksi kullanılmaktadır.

Temel devre belirli bir yıl ise bu yılın savaş, ekonomik kriz vb.nin olmadığı istikrarlı bir yıl olması gerekir (Kılıçkaplan, 79).

Sonuç olarak endeksin esası; zaman serilerinde, değerlerden birinin temel değer alınarak diğerlerinin buna göre oransal değişiminin ölçülmesine dayanır.

Açıklama endekslerini oluşturmada ağırlıklı ve ağırlıksız olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Ağırlıklı yöntemde, açıklanması gereken bilgiler 0'dan 1'e kadar ara değerler olarak derecelendirilir. Ağırlıksız yöntemde ise, her bir dipnot açıklama yükümlülüğü eşit önemdedir.

Muhasebe politikası açıklanmışsa "1", açıklanmamışsa "0" değeri verilir. Çalışmada Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standartlarına göre incelenecek muhasebe politikaları belirlendikten sonra ağırlıksız yöntemle göre açıklanan veya açıklanmayan bilgilere değerler (1 veya 0) verilmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Açıklama Endeksi; sektörel bazda 2014 2019 yıllarını kapsamak üzere maddi duran varlıkların "ilk ediniminin sektöre özgü, maliyet ölçümünün, muhasebeleştirme sonrası harcamalarının, muhasebeleştirme sonrası ölçümünün, amortismanın, değer düşüklüğünün" açıklanması şeklinde altı muhasebe politikası alt başlığında, 15 değişkenden aşağıda yer aldığı gibi oluşturulmuştur.

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

Tablo 4.1. Açıklama endeksini oluşturmada TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile ilgili ele alınan muhasebe politikaları

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Açıklama Endeksi; sektörel bazda 2014-2019 yıllarını kapsamak üzere yatırım amaçlı gayrimenkullerin “edinme amacının, değerlendirme ölçülerinin, amortismanının, maddi duran varlıklar ve stoklar arası transferlerinin, değer düşüklüğünün” açıklanması şeklinde dört muhasebe politikası alt başlığında, 17 değişkenden aşağıda yer aldığı gibi oluşturulmuştur.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (YAG) Muhasebe Politikaları Açıklama Endeksi	Verilen Değer (Açıklanmışsa/Açıklanmamışsa)
A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI 1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı 2-a. Kira geliri 2-b. Faaliyet gideri 3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme) 4. Kiralananlara ait haklar	1/0 1/0 1/0 1/0 1/0
B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI 5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile) 6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları 7. GUD değişimleri 8. GUD tespiti yapanlar 9. Yabancı para çevrim net kur farkları	1/0 1/0 1/0 1/0 1/0

10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	1/0
11. Kullanılan amortisman yöntemi	1/0
C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI	
12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	1/0
12-b. YAG'dan Stoklara transfer	1/0
12-c. MDV'den YAG'a transfer	1/0
12-d. Stoklardan YAG'a transfer	1/0
D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	1/0

Tablo 4.2. Açıklama endeksini oluşturmada TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile ilgili ele alınan muhasebe politikaları

İncelenen şirketlerin sektörlerine göre ilk ayrımı Tablo 4.3.'te yer aldığı gibidir.

SEKTÖRLER	Şirket Sayısı
Elektrik, Gaz, Su	3
Gayrimenkul	1
İmalat Sanayii	39
İnşaat	1
Madencilik	4
Holdingler	18
Teknoloji	3
Toptan, Perakende, Ticaret	2
Ulaştırma, Haberleşme	5
TOPLAM	76

Tablo 4.3. 2014-2019 yılları arası BİST 100 şirketlerinin sektörler bazında dağılımı

Ancak, gruplandırabilme açısından birbiri ile yakın ilişkili sayılabilecek sektörler Tablo 4.4.'te olduğu gibi yeniden ele alınmıştır.

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

Tablo 4.4. Analiz kapsamında şirketlerin sektörler bazında yeniden dağılımı

Çalışmanın sonunda yer alan ekte; maddi duran varlıklar ile ilgili açıklamalardan Endeks A, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili açıklamalardan Endeks B oluşturulmuştur.

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI										E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI		F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, TUTARLARI ORANLARI		
İşletme Adı	YIL	Sektör	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışı dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmının durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	12-a. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı	12-b. MDV'lerin tutarı	12-c. Oran	
Akfen	2014	ELEKTRİK	Engin' G	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Odas	2014	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Zorun	2014	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Akfen	2015	ELEKTRİK	Engin' G	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Odas	2015	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Zorun	2015	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Akfen	2016	ELEKTRİK	KPMG	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Odas	2016	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Zorun	2016	ELEKTRİK	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	
Akfen	2017	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	

Tablo 4.5. (Ek: Endeks A): Maddi duran varlıklar ile ilgili 2014-2019 yılları BİST 100 şirketleri bağımsız denetçi raporlarında yer alan açıklamalar³³

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

4.4.1. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası içerik analizi

İçerik analizinde tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerle alınan genel toplamardan hareketle; yıllara ait yüzde değişimler ile her bir açıklama endeksinin derecesi hesaplanmıştır. Hem değişken sayısındaki yüzde değişim, hem endeks rakamının değişimi ayrı ayrı hesaplanıp, sonrasında aralarında kurulan ilişki ele alınırken 2014 yılı verileri esas (temel) alındığı için “basit ağırlıksız belli bir yıla (2014 yılına) dayalı Laspeyres endeksi” kullanılmıştır.

İlgili yıla ait açıklama değişkenlerinin değerleri ile bunların toplamından sektörel açıklama endeksleri oluşturulmuştur. Maddi duran varlıklar “2014 yılı elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü” ile ilgili açıklama endeksi aşağıda yer aldığı gibidir.

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışı/dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmının durumu*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Akfen	2014	ELEKTRİK	Ernst & Young	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Odas	2014	ELEKTRİK	Asi Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Zorun	2014	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5
İndes	2014	TEKNOLOJİ	Gürel' B	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	4
Netaş	2014	TEKNOLOJİ	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Aselsan	2014	TEKNOLOJİ	DELOITTE	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2014	ELEKTRİK		2	3	0	2	6	0	0	0	0	0	6	6	6	0	0	31

Tablo 4.6. (Ek: Endeks A.I.1): Maddi duran varlıklar ile ilgili 2014 yılı BİST 100 şirketleri elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksi

³³ Endekslerin tamamı sayfaya sığamayacağı için Endeks A’nın bir kısmına yer verilebilmiştir.

İncelenen her sektör için diğer yıllara ait (2015-2016-2017-2018-2019) açıklama endeksleri Ek'te yer almaktadır.

Yıllar itibariyle oluşturulan sektör toplam değerlerinden açıklama endekslerinin genel toplamı alınmıştır. Bu toplamardan hareketle her sektör için 2014-2019 yılları arası oluşturulan genel toplamardan, bir önceki yıla göre açıklayıcılığın değişimi yüzde olarak hesaplanmıştır. Ayrıca inceleme ilk yılı olan 2014 yılının verileri toplamı endekste 100 kabul edilerek, yüzde değişimlere göre; diğer beş yıl endekslenmiştir. Daha ayrıntılı ifade etmek gerekirse;

Yüzde değişim hesaplanırken arka arkaya gelen iki yılın değişimi alınmıştır.

$$\text{Eşitlik 1} = (\text{Cari Yıl}-\text{Önceki Yıl})/\text{Önceki Yıl} \times 100$$

Endeks hesaplanırken; incelenen yılın değişken sayısı temel yıl olan 2014 yılı değişken sayısına bölünmüştür.

$$\text{Eşitlik 2} = (\text{Cari Yıl}/\text{Temel Yıl}) \times 100$$

YILLAR	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
2014	31		100,00
2015	40	(40-31)/31x100= 29,03	(40/31)x100= 129,03
2016	45	(45-40)/40x100= 12,50	(45/31)x100= 145,16
2017	44	(44-45)/45x100= -2,22	(44/31)x100= 141,94
2018	48	(48-44)/44x100= 9,09	(48/31)x100= 154,84
2019	44	(44-48)/48x100= -8,33	(44/31)x100= 141,94

Tablo 4.7. Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksinde eşitliklerin gösterilmesi

			A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI			
YIL	Sektör	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları ,büyük çaplı kontroler	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme tarihi	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışı/düşüşü içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yazarı izne sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmaması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayan tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA Endeksi
TOPLAM	2014	ELEKTRİK	2	3	0	2	6	0	0	0	0	0	6	6	6	0	0	31		100,00
TOPLAM	2015	ELEKTRİK	2	2	0	1	6	2	2	2	2	2	6	6	6	1	0	40	29,03	129,03
TOPLAM	2016	ELEKTRİK	2	2	0	2	6	2	2	2	2	2	6	6	6	4	0	45	12,50	145,16
TOPLAM	2017	ELEKTRİK	2	2	0	3	6	2	2	2	2	2	6	6	6	3	0	44	-2,22	141,94
TOPLAM	2018	ELEKTRİK	2	1	1	2	6	3	3	3	3	3	6	6	6	3	0	48	9,09	154,84
TOPLAM	2019	ELEKTRİK	1	2	0	2	6	2	2	3	3	3	6	6	6	2	0	44	-8,33	141,94

Tablo 4.8. (Ek: Endeks A.I.7): Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü açıklama endeksi

Son adımda, her iki standart için oluşturulmuş açıklama endekslerinden hareketle, her sektör için muhasebe politikası alt başlıklarında yer alan değerlerin yıllar itibariyle toplamı alınmıştır. 2015 yılından başlayarak bir önceki yıla göre yüzde değişim hesaplanmıştır. Yüzde değişimin etkisiyle, 2014 yılı temel alınarak alt başlıklar endekslenerek, sektör bazında 2014-2019 yılları arası toplam açıklama

endeksleri elde edilmiştir. Maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe politikası alt başlıkları açıklama endekslerinden biri aşağıda yer aldığı gibidir:

ENDEKS A.I.8: MDV 2014-2019 YILLARI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ																																									
A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ						B. MALİYET ÖLÇÜMÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ						C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR AÇIKLAMA ENDEKSİ						D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM AÇIKLAMA ENDEKSİ						E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİ AÇIKLAMA ENDEKSİ						F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ						ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ					
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS											
2014	2		100	3		100	2		100	6		100	18		100	0		100	31		100							40		129											
2015	2	0	100	2	-33	67	1	-50	50	16	167	267	19	6	106	0											45	29	145												
2016	2	0	100	2	0	67	3	200	150	16	0	267	22	16	122	0											44	-2	142												
2017	2	0	100	2	0	67	3	0	150	16	0	267	21	-5	117	0											48	9	155												
2018	2	0	100	1	-50	33	3	0	150	21	31	350	21	0	117	0											44	-8	142												
2019	1	-50	50	2	100	67	2	-33	100	19	-10	317	20	-5	111	0											44	-8	142												

Tablo 4.9. (Ek: Endeks A.I.8): Maddi duran varlıklar 2014-2019 yılları elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü muhasebe politikaları alt başlıkları açıklama endeksi

Sektörlere ait muhasebe politikaları alt başlıkları endekslenerek; en çok açıklama yapılan yıllar ve sektörler sıralanabilmektedir. Bu artışa neden olan değişkenler belirlenebilmektedir. Endeks değişimine en çok katkı yapan alt endekslere göre ilgili sektör açıklayıcılığının genel durumu değerlendirilebilmektedir. Bu değerlendirmeye genel sektör açıklayıcılık sıralaması yapılabilmektedir.

4.4.2. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası ilişki analizi

İlişki analizi ile; Ülkemizin en iyi şirketlerinin, uluslararası muhasebe standartlarından uyarlanmış TMS'lere göre hazırladıkları raporlarının denetiminde; uluslararası ölçekte dört büyük denetim firması ile diğer denetim firmaları açısından raporlarda açıklama farklılığı var mı? sorusuna cevap aranmıştır. Bunun için tüm değişkenler ve sektörler ile denetim firma grubu ilişkisi analiz edilmiştir. Nitel bilgiyi niceliğe dönüştürmede çok değişkenli verilerin analizi için SPSS 26 paket istatistik programı kullanılarak frekans dağılımı, ki-kare bağımsızlık testi yapılmıştır. Böylece ki-kare bağımsızlık testi ile değişkenler arasındaki ilişkiler ele alınmıştır.

Daha önce (Dumontier ve Raffournier, 1998), (Naser, 1998), (Glaum ve Street, 2003), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004), (Hodgdon vd., 2009), (Esen ve Sakin, 2009), (Al Shammari, 2011), (Juhmani, 2012), (Gökten, 2013), (Raithatha ve Bapat, 2014), (Demir ve Bahadır 2014), (Tolga, 2014)³⁴, (Coşkun, 2016a), (Çetinkaya, 2017) tarafından yapılmış çalışmalarda; “işletmenin büyüklüğü, yaşı, sektörü, borsada işlem görmesi, karlılığı, borçluluk durumu, kaldıraç oranı, hissedar sayısı ve yapısı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi, denetim firması değişikliği, baş

³⁴ (Tolga, 2014) çalışmasında literatürü değerlendirmiştir.

denetçisinin değişikliği ile ekonomik gelişme düzeyi, kültür gibi” faktörlerden bazılarının standartlara uyum derecesi ‘*çoklu lojistik regresyon analizi, panel veri regresyon analizi, pooled OLS modeli, olağan en küçük kare (OLS) regresyonu modeli gibi*’ yöntemlerle incelenmiştir.

Söz konusu faktörlerden denetim firmaları ile ilgili değişkenler büyük oranda muhasebe politikaları açıklama düzeyi ile ilişkili bulunmuştur. Bağımsız dış denetimin, açıklama düzeyi üzerinde etkisi olmadığını belirten çalışmalar (Naser, 1998), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Çürük, 2004) tarafından yapılmıştır. Denetim firmaları ile ilgili değişkenlerin dışında kalan diğer faktörler ise çalışmadan çalışmaya farklılık göstermiştir.

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

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

Ki-kare testi: niteliksel (sayısal olmayan) veri setinden alınan gerçekleşen (gözlenen) değerler (frekanslar) ile beklenen frekansların istatistiki olarak anlamlı veya ilişkili olup olmadığını gösterir. Çalışma denetleme değişkenlerinden oluşan niteliksel verilere dayanmaktadır. Ki-kare değerleri, sıfır ile artı sonsuz arasındaki değerlerden alınır. Oranlar olarak ifade edilen verilere uygulanamaz. Çalışmada kullanılan değişkenlere 0 veya 1 değerleri verilmiştir.

Bir örneklemden rastgele iki nitel değişkene ait gözlemlerin seçiminin, diğer gözlemin seçimini etkilemediği varsayıldığından gözlemler bağımsızdır. Örneklem frekans dağılımının poisson, binom, normal vb. genel bir dağılıma uygun olup olmadığına karar vermede kullanılır. Çalışmanın verileri olan normal sınıflama

değişkenlerine verilen 0 veya 1 değerlerinin istatistiksel anlamı yoktur. Bunlar arasındaki ilişkiyi ölçmek için ikili ilişki tablosu yani ki-kare bağımsızlık testi yapılmıştır. Şöyle ki gözlenen nitel iki veya daha fazla sınıflandırılmış değişkenlerin; bağımsızlık testi ile aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı test edilebilir.

Çalışmanın verilerinde kesikli (ikili ilişki (bionary)) değişkenler (var/yok; diğer denetim firmaları/dört büyük denetim firması) kullanıldığı için, ikili ilişki tablosuna ki-kare bağımsızlık testi ile bakılmıştır. Bunlar birbirine bağımlı mı, bağımsız mı? Aralarında ilişki var mı, yok mu? şeklinde analiz yapılmıştır.

Ki-kare analizinde, iki kriterin arasında ilişki olmadığını sıfır hipotezi (H_0); ilişki olduğunu araştırma hipotezi (H_1) gösterir.

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

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

BİST 100’de faaliyet gösteren sektörlerine ayrılmış şirketlerin finansal rapor ve dipnotlarındaki açıklama düzeyleri ile dört büyük denetim firması tarafından denetlenme ile aralarında bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Bu amaçla denetleme değişkenlerini kapsayan örneklem üzerinde yapılan gözlem sonuçları değerlendirilmiştir. Açıklama düzeyinde dört büyüklerin etkili olup olmadığı =0,05 anlamlılık düzeyinde araştırılmıştır.

Çalışmada analiz edilmiş verilerden bir kısmı aşağıda yer aldığı gibidir.

Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarına göre ilişki bulunanlar:

	Aranan	Değişkenlerin	Denetim Firma Grubu		
Maddi Duran Varlıklar ile	Kriterler	Frekansları ve	Diğer denetim	Dört büyük	
İlgili Açıklama Değişkenleri	Yok/Var	Yüzdeleri	firmaları	denetim firması	Toplam
1.MDV ediniminde sektöre	Yok	Frekans	67	130	197
özgü açıklamalar		Sütun Yüzdesi	53,6%	39,3%	43,2%
	Var	Frekans	58	201	259
		Sütun Yüzdesi	46,4%	60,7%	56,8%
$\chi^2= 7,588$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,006< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,128					

Burada aşağıda yer alan hipotezler kurulabilir;

H₀: 1.Maddi Duran Varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar değişkeni ile dört büyük denetim firması, birbirinden bağımsız değişkenlerdir. Bu iki değişken arasında bir ilişki yoktur.

H₁: 1.Maddi Duran Varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar değişkeni ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır.

İstatistiksel Karar³⁵: Karar verilirken, red bölgesinin tanımı gereği (P) > 0,05 olduğunda sıfır hipotezi kabul edilir, (P) ≤ 0,05 olduğunda sıfır hipotezi red edilir. Sıfır hipotezinin reddi, değişkenlerin birbirinden bağımsız olmadığını başka bir ifadeyle, aralarında ilişki bulunduğunu gösterir.

Yukarıda yer alan tabloya göre; “1. Maddi Duran Varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar değişkeni ile dört büyük denetim firması denetimi arasında (P)= 0,006 < 0,05 olduğundan ilişki vardır. Dört büyük denetim firmasının açıklama düzeyi, diğer denetim firmalarından fazladır³⁶.

Ki-kare bağımsızlık testinde sırasıyla aşağıda yer alan ilişkiler analiz edilmiştir;

-İncelenen standarda ait her bir değişkenin denetim firma grubu ile ilişkisi araştırılmıştır. İlişkili ve ilişkisiz değişkenler tablolar halinde ayrı sunulmuştur. Denetim firma grubu açıklamalara etkilerine göre değerlendirilebilmiştir. Bu değerlendirmeye değişkenlerin katkısı dahil edilmiştir.

-İlgili varlıklar grubunun toplam denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisi incelenebilmiştir. En çok açıklanan denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisine göre açıklama düzeyi farklılıklarına ulaşılmıştır.

-Sektörlere göre açıklama endeksi değişkenlerine denetim firma grubunun etkisi gözlemlenebilmiştir.

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

³⁵ SPSS paket programı kullanıldığı için; hem verilerin analizinde serbestlik derecesi (sd) ile ki-kare testinin karakterize edilmesi gerekmemiştir, hem de aşağıda yer alan test istatistiği formülü kullanılmamıştır.

Test istatistiği (χ^2_{hes}):

$$\chi^2_{hes} = \sum_{j=1}^c \sum_{i=1}^r \frac{(G_{ij} - B_{ij})^2}{B_{ij}} = \sum_{j=1}^c \sum_{i=1}^r \frac{G_{ij}^2}{B_{ij}} - n$$

³⁶ Bu tabloya ait ayrıntılı açıklamalar değerlendirmenin boyutunu ifade etmede kullanılmıştır. İlişki analizinin sonuçlarını değerlendirmede ise daha pratik yaklaşımlar tercih edilmiştir.

4.5. Araştırmanın Bulguları

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

4.5.1. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası içerik analizi bulguları

Çalışmada; altı yıl için beş sektöre ayrılan BİST 100’de yer alan 76 şirketin maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerine ilişkin muhasebe politikalarının incelenmesi sonucu aşağıdaki bulgular elde edilmiştir. Bulguların değerlendirilmesinde Ek’te yer alan açıklama endekslerindeki değişkenlerin açıklayıcılığına bakılmıştır.

4.5.1.1. Maddi Duran Varlıklar Standardı Açıklama Endeksleri Bulguları

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	31		100	2		100	3		100	2		100	6		100	18		100
2015	40	29	129	2	0	100	2	-33	67	1	-50	50	16	167	267	19	6	106
2016	45	13	145	2	0	100	2	0	67	3	200	150	16	0	267	22	16	122
2017	44	-2	142	2	0	100	2	0	67	3	0	150	16	0	267	21	-5	117
2018	48	9	155	2	0	100	1	-50	33	3	0	150	21	31	350	21	0	117
2019	44	-8	142	1	-50	50	2	100	67	2	-33	100	19	-10	317	20	-5	111

Tablo 4.10. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi³⁷

Bu sektörde toplam denetleme değişkenlerinin en yüksek oranda artış gösterdiği dönem %29 ile 2014-2015 yılları arasındır. Diğer dönemlerde değişken sayısının genelde artması ile sektör açıklayıcılığı artış yönünde gelişme göstermiştir. Bu artışa önemli katkıyı “D” alt endeksinde yer alan “yeniden değerlendirme” ile ilgili değişken sayılarının 2014-2015 yılları arasındaki artışı sağlamıştır. Bir diğer katkı “E” alt endeksinde yer alan “amortisman ayırmanın durması” değişkeninin 2015-2016 yıllarındaki artışıdır.

“D ve E” alt endekslerindeki artışlar diğer muhasebe politikası alt başlıklarındaki azalışlara göre daha yüksek oranda olduğundan geneli olumlu yönde etkilemiştir.

³⁷ F. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlanamamıştır.

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
YIL	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	43		100	4		100	0		100	3		100	17		100	19		100
2015	44	2	102	4	0	100	0			3	0	100	17	0	100	18	-5	95
2016	45	2	105	4	0	100	0			3	0	100	19	12	112	18	0	95
2017	42	-7	98	4	0	100	0			3	0	100	16	-16	94	19	6	100
2018	41	-2	95	4	0	100	0			3	0	100	16	0	94	18	-5	95
2019	41	0	95	4	0	100	4			0	-100	0	14	-13	82	18	0	95

Tablo 4.11. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi³⁸

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin toplamda %4 oranı ile en yüksek oranda artış gösterdiği dönem 2014-2016 yılları arasındır. Diğer dönemlerde değişken sayısının azalması ve sabit kalması ile sektör açıklayıcılığı azalmıştır. 2018-2019 yılları arası; “B” alt endeksinde yer alan “maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması” değişkeni ölçülememiş olsa da, artış yönünde katkı sağlamıştır.

“C” alt endeksinde yer alan “maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkeninde azalış ile “D ve E” alt endeksleri değişkenlerindeki azalışlar, açıklayıcılığı olumsuz yönde etkilemiştir.

Dolayısıyla herhangi bir alt endeks açıklayıcılık açısından diğerlerine üstünlük sağlayamamıştır.

İMALAT SANAYİİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
YIL	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	249		100	20		100	15		100	10		100	63		100	136		100	5		100
2015	279	12	112	20	0	100	15	0	100	9	-10	90	92	46	146	132	-3	97	11	120	220
2016	268	-4	108	25	30	130	15	0	100	10	11	100	81	-12	129	129	-2	95	7	-36	140
2017	276	3	111	28	8	140	14	-7	93	9	-10	90	93	15	148	129	0	95	3	-57	60
2018	287	4	115	28	0	140	11	-21	73	11	22	110	97	4	154	132	2	97	8	167	160
2019	245	-15	98	27	-4	135	14	27	93	8	-27	80	66	-32	105	127	-4	93	3	-63	60

Tablo 4.12. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar imalat sanayii sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi

Denetleme değişkenleri sayısının diğer sektörlere göre oldukça yüksek olduğu bu sektörde, en yüksek oransal artış %12 ile 2014-2015 yılları arasındır. 2016-2018 yılları arası değişken sayısının genel olarak artışı, endeksi yükseltmiştir. Önemli artışlar 2014-2015 yılları ile 2017-2018 yılları arası “D” alt endeksindeki “yeniden değerlendirme” değişkenleri ile “F” alt endeksinde yer alan “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenindedir. Ayrıca “A” alt endeksinde yer alan “maddi duran

³⁸ F. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlanamamıştır.

varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkenindeki 2015-2016 yılları arası artış, sektör açıklayıcılığını artırmıştır. Ancak 2018-2019 yılları arası “D” alt endeksindeki değişkenlerin azalışı, 2017-2018 yılları arası hariç “E” alt endeksinde yer alan “amortisman ayırmanın durması” değişkenindeki azalışlar ise endeksi olumsuz yönde etkilemiştir.

Genel olarak bakıldığında herhangi bir alt endeksin açıklayıcılık açısından diğerlerine üstünlük sağlayamadığı imalat sanayii sektörü açıklama endeksi denetlenen değişken sayısı yönünden azalış seyri göstermiştir.

HOLDİNGLER TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
YIL	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	125		100	7		100	5		100	3		100	48		100	60		100	2		100
2015	127	2	102	8	14	114	5	0	100	3	0	100	48	0	100	60	0	100	3	50	150
2016	115	-9	92	6	-25	86	4	-20	80	3	0	100	41	-15	85	59	-2	98	2	-33	100
2017	126	10	101	8	33	114	1	-75	20	7	133	233	47	15	98	59	0	98	4	100	200
2018	138	10	110	10	25	143	4	300	80	5	-29	167	53	13	110	61	3	102	5	25	250
2019	117	-15	94	10	0	143	5	25	100	5	0	167	33	-38	69	59	-3	98	5	0	250

Tablo 4.13. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar holdingler toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oranda artış gösterdiği dönem toplamda %20 oranı ile 2016-2018 yılları arasındır. Tüm alt endekslerdeki artış ve azalışlar ile 2018-2019 yılları arası değişken sayısının azalması sektör açıklayıcılığını olumsuz yönde etkilemiştir. Artış ve azalış yönünden dikkat çekenler;

“B” alt endeksindeki “maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması”, “D” alt endeksindeki “yeniden değerlendirme”, “E” alt endeksindeki “amortisman ayırmanın durması” değişkenleridir.

Genel olarak bakıldığında herhangi bir alt endeksin açıklayıcılık açısından diğerlerine üstünlük sağlayamadığı holdingler açıklama endeksi denetlenen değişken sayısı yönünden azalış seyri göstermiştir.

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
YILI	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	41		100	5		100	1		100	4		100	7		100	24		100
2015	45	10	110	4	-20	80	2	100	200	4	0	100	12	71	171	23	-4	96
2016	40	-11	98	3	-25	60	1	-50	100	4	0	100	7	-42	100	24	4	100
2017	49	23	120	2	-33	40	1	0	100	4	0	100	17	143	243	24	0	100
2018	50	2	122	4	100	80	1	0	100	4	0	100	16	-6	229	24	0	100
2019	50	0	122	4	0	80	4	300	400	3	-25	75	17	6	243	21	-13	88

Tablo 4.14. 2014-2019 yılları maddi duran varlıklar toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi³⁹

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal artışı %23 ile 2016-2017 yılları arasındır. 2018-2019 yılları arası değişken sayısı toplamda sabit kalmış görünse de; “D” alt endeksindeki “yeniden değerlendirme” ile “E” alt endeksindeki “amortisman ayırmanın durması” değişkenlerindeki azalışlar dikkat çekicidir.

“B ve D” alt endekslerindeki artışlar diğer muhasebe politikası alt başlıklarındaki değişime göre daha yüksek oranda olduğundan geneli olumlu yönde etkilemiştir.

Özetle; Maddi Duran Varlıklar Standardı Açıklama Endeksinde; sırasıyla denetleme değişkenlerinde açıklayıcılığı en yüksek sektörler;

“Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2014-2015 yılları arasında %29); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2016-2017 yılları arasında %23); imalat sanayii (2014-2015 yılları arasında %12); holdingler (2016-2017-18 yılları arasında %10); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2015-2016 yılları arasında %2)” şeklindedir.

Bazı dönemlerde sektör endekslerinin artış seyri alt endekslerde açıklayıcılık açısından üstünlüğün; “D. Muhasebeleştirme sonrası ölçüm değişkenlerinin açıklama alt endeksinde” olmasını sağlamıştır.

Dikkat çeken bir diğer değişim “E. Amortismanın açıklanması alt endeksinde” yer alan “amortisman ayırmanın durması” değişkenindeki artış ve azalışlardır.

³⁹ F. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlanamamıştır.

SEKTÖRLER	ENDEKSLER
1. Elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü endeksi;	100, 129, 145, 142, 155, 142
2. Toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü endeksi;	100, 110, 98, 120, 122, 122
3. İmalat sanayii sektörü endeksi;	100, 112, 108, 111, 115, 98
4. Holdingler endeksi;	100, 102, 92, 101, 110, 94
5. Gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü endeksi;	100, 102, 105, 98, 95, 95

Tablo 4.15. Maddi Duran Varlıklar Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekten en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla yukarıdaki gibidir

Denetleme değişkenlerinin sayısının yıllar itibariyle değişmesine bağlı olarak en istikrarlı sektörlerin “Elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü ile toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü” olduğu söylenebilir. (Coşkun 2016a) çalışmasında benzer sonuca ulaşmıştır. Ayrıca araştırma bulgularında belirtilen açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektörlerle⁴⁰ göre yapılan sıralama ile yukarıda yapılan sıralama uyum sağlamıştır.

Genelde sektör endekslerinin düşmesi ise sektör açıklayıcılıklarını olumsuz yönde etkilemiştir.

4.5.1.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Açıklama Endeksleri Bulguları

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	4		100	1		100	2		100	1		100
2015	3	-25	75	1	0	100	2	0	100	0	-100	0
2016	3	0	75	1	0	100	2	0	100	0		0
2017	3	0	75	1	0	100	2	0	100	0		0
2018	4	33	100	1	0	100	2	0	100	1		100
2019	5	25	125	2	100	200	2	0	100	1	0	100

Tablo 4.16. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi⁴¹

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal artış gösterdiği yıl %33 ile 2017 ve 2018 yılları arasındır. Artış “C” alt endeksindeki “yatırım amaçlı

⁴⁰ Açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektör sıralaması: “Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2014-2015 yılları arasında %29); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2016-2017 yılları arasında %23); imalat sanayii (2014-2015 yılları arasında %12); holdingler (2016-2017-18 yılları arasında %10); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2015-2016 yılları arasında %2)” şeklindedir.

⁴¹ D. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlamadığından tabloda yer almamıştır.

gayrimenkullerden maddi duran varlıklara transfer” değişkeni sayısındaki bir birimlik artış ile ilgilidir. 2014-2015 yılları arası değişken sayısının %25 azalması “C” alt endeksindeki “maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer” değişken sayısındaki bir birimlik azalış ile ilgilidir. Bu azalış aynı oranda son dönemde artmıştır. Bir diğer artış son döneme kadar açıklanmamış, “A” alt endeksindeki “faaliyet gideri” değişkenindeki bir birimlik artış ile ilgilidir.

Genel olarak bakıldığında açıklama endeksi, denetlenen değişkenlerin azalması ve sabit kalması ile önce 2017 yılına kadar azalış seyri göstermiş, sonrasında ise artmıştır. Alt endekslerde açıklayıcılık açısından üstünlüğün “A” alt endeksinde olduğu görülmektedir.

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	48		100	13		100	31		100	2		100	2		100
2015	42	-13	88	9	-31	69	30	-3	97	2	0	100	1	-50	50
2016	35	-17	73	10	11	77	22	-27	71	2	0	100	1	0	50
2017	38	9	79	10	0	77	22	0	71	3	50	150	3	200	150
2018	40	5	83	14	40	108	22	0	71	1	-67	50	3	0	150
2019	38	-5	79	12	-14	92	21	-5	68	2	100	100	3	0	150

Tablo 4.17. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal artış %9 ile 2016 ve 2017 yılları arasındır. Artış “C” alt endeksindeki “maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer” değişkeni sayısındaki bir birimlik artış, “D” alt endeksindeki “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenindeki iki birimlik artış ile ilgilidir. Azalış “B” alt endeksindeki “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, değişimleri, tespiti yapanlar” değişkenleri ile ilgilidir.

Genel olarak bakıldığında açıklama endeksine yeni değişkenlerin girmemiş olması, hatta azalış seyri göstermesi nedeniyle; herhangi bir alt endeks açıklayıcılık açısından bir diğerine üstünlük sağlayamamıştır.

İMALAT SANAYİİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	110		100	35		100	71		100	4		100
2015	110	0	100	36	3	103	68	-4	96	6	50	150
2016	125	14	114	41	14	117	77	13	108	6	0	150
2017	124	-1	113	42	2	120	78	1	110	3	-50	75
2018	140	13	127	43	2	123	88	13	124	6	100	150
2019	138	-1	125	43	0	123	85	-3	120	9	50	225

Tablo 4.18. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller imalat sanayii toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi ⁴²

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal olarak artış gösterdiği yıl %14 ile 2015 ve 2016 yılları arasındır. Önemli artışlar; “A” alt endeksindeki “faaliyet gideri” değişkeni ile “B” alt endeksindeki “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, değişimleri, tespiti yapanlar” değişkenleri ile ilgilidir. 2018-2019 yılları arasında %1 azalışa neden olanlar; “A” alt endeksindeki “faaliyet gideri, bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)” değişkenleri, “B” alt endeksindeki “maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” değişkeni, “D” alt endeksindeki “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkeni ile ilgilidir.

Genel olarak bakıldığında, denetlenen değişkenlerdeki artış oranı, azalış oranından fazla olduğundan açıklama endeksi artış seyri göstermiştir. Alt endekslerde açıklayıcılık açısından üstünlüğün sırasıyla “C, A, B” alt endekslerinde” olduğu görülmektedir.

⁴² D. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlamadığından tabloda yer almamıştır.

HOLDİNGLER TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG İLE MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	107		100	33		100	64		100	8		100	2		100
2015	106	-1	99	33	0	100	67	5	105	4	-50	50	2	0	100
2016	108	2	101	34	3	103	68	1	106	3	-25	38	3	50	150
2017	114	6	107	32	-6	97	72	6	113	7	133	88	3	0	150
2018	116	2	108	34	6	103	76	6	119	4	-43	50	2	-33	100
2019	116	0	108	35	3	106	70	-8	109	8	100	100	3	50	150

Tablo 4.19. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller holdingler toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal artış gösterdiği yıl %6 ile 2016 ve 2017 yılları arasındır. Artış “B” alt endeksindeki “sonraki ölçüm, gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, gerçeğe uygun değer tespiti yapanlar, kullanılan amortisman yöntemi” değişkenleri ile “C” alt endeksindeki “maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer, stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer” değişkenlerinden kaynaklıdır. 2014-2015 yılları arası toplam denetleme değişken sayısında %1 azalış görünse de; bu dönemde alt endekslerde artış da söz konusudur. Bunlar; “B” alt endeksindeki “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları, yabancı para çevrim net kur farkları” değişkenlerindeki artışlar ile “C” alt endeksindeki “yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlıklara transfer, yatırım amaçlı gayrimenkullerden stoklara transfer, maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer” değişkenlerindeki azalışlardır.

Genel olarak bakıldığında, denetleme değişkenlerinin bir dönem azalması ve sabit kalması dışında, açıklama endeksi artış seyri göstermiştir. Alt endekslerde açıklayıcılık açısından üstünlüğün sırasıyla “D, B ve A alt endekslerinde” olduğu görülmektedir.

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	27		100	9		100	17		100	1		100
2015	26	-4	96	8	-11	89	17	0	100	1	0	100
2016	27	4	100	8	0	89	16	-6	94	1	0	100
2017	25	-7	93	8	0	89	15	-6	88	2	100	200
2018	22	-12	81	5	-38	56	15	0	88	1	-50	100
2019	14	-36	52	5	0	56	7	-53	41	2	100	200

Tablo 4.20. 2014-2019 yılları yatırım amaçlı gayrimenkuller toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü toplam açıklama endeksi ile alt başlıklar açıklama endekslerinin değerlendirilmesi⁴³

Bu sektörde denetleme değişkenlerinin en yüksek oransal artış gösterdiği yıl %4 ile 2015 ve 2016 yılları arasındır. En yüksek oransal azalış %36 ile 2018 ve 2019 yılları arasındır. Azalışlar; “A” alt endeksindeki “kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı, faaliyet gideri, bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)” değişkenleri, “B” alt endeksindeki “maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” dışında kalan değişkenler, “D” alt endeksindeki “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkeni ile ilgilidir.

Genel olarak bakıldığında, denetleme değişken sayısının yıllar boyunca sabit kalması ve azalması açıklama endeksini olumsuz etkilemiştir. Dolayısıyla herhangi bir alt endeks açıklayıcılık açısından bir diğerine üstünlük sağlayamamıştır.

Özetle; Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Açıklama Endeksinde; sırasıyla denetleme değişkenlerinde açıklayıcılığı en yüksek sektörler;

“Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2017 ve 2018 yılları arasında %33); imalat sanayii (2015 ve 2016 yılları arasında %14); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2016 ve 2017 yılları arasında %9); holdingler (2016 ve 2017 yılları arasında %6); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2015 ve 2016 yılları arasında %4)” şeklindedir.

Bazı dönemlerde sektör endekslerinin artış seyri alt endekslerde açıklayıcılık açısından üstünlüğün;

-Elektrik, gaz, su ve teknoloji sektöründe “A. Yatırım amaçlı gayrimenkul edinme amacının; kira geliri, faaliyet giderleri değişkenlerinin açıklama alt endeksinde”,

⁴³ D. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama endeksi ile ölçülebilir bir açıklayıcılık sağlanamamıştır.

-İmalat sanayii sektöründe sırasıyla “C. Yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık ve stoklar arası transferler değişkenlerinin açıklama alt endeksinde”, “A” alt endeksinde”, “B. Değerleme ölçülerinin, amortisman değişkenlerinin açıklama alt endeksinde”,

-Holdinglerde sırasıyla “D. Değer düşüklüğü değişkeninin açıklama alt endeksinde”, “B ve A” alt endekslerinde” olmasını sağlamıştır.

SEKTÖRLER	ENDEKSLER
1. İmalat sanayii sektörü endeksi;	100, 100, 114, 113, 127, 125
2. Holdingler endeksi;	100, 99, 101, 107, 108, 108
3. Elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü endeksi;	100, 75, 75, 75, 100, 125
4. Gayrimenkul, inşaat ve madencilik sektörü endeksi;	100, 88, 73, 79, 83, 79
5. Toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü endeksi;	100, 96, 100, 93, 81, 52

Tablo 4.21. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekte en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla yukarıdaki gibidir

Denetleme değişkenlerinin sayısının yıllar itibariyle değişmesine bağlı olarak en istikrarlı sektörlerin “imalat sanayii sektörü ile holdingler” olduğu söylenebilir. Ancak araştırma bulgularında belirtilen açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektörlerle⁴⁴ göre yapılan sıralama ile yukarıda yapılan sıralama uyum sağlamamıştır.

Genelde sektör endekslerinin azalış seyri ise sektör açıklayıcılıklarını olumsuz yönde etkilemiştir.

4.5.2. Açıklama endeksinde yer alan değişkenler arası ilişki analizi bulguları

4.5.2.1. Maddi duran varlıklar açıklama endeksi ki-kare bağımsızlık testi sonuçları

Maddi duran varlıklar açıklama endeksi değişkenleri ile “denetim firma grubu⁴⁵” ilişkisine istatistiksel olarak yapılan ki-kare bağımsızlık testi sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

⁴⁴Açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektör sıralaması: “Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2017 ve 2018 yılları arasında %33); imalat sanayii (2015 ve 2016 yılları arasında %14); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2016 ve 2017 yılları arasında %9); holdingler (2016 ve 2017 yılları arasında %6); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2015 ve 2016 yılları arasında %4)” şeklindedir.

⁴⁵Diğer denetim firmaları ile dört büyük denetim firması

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleeri	Denetim Firma Grubu		Toplam
	Yok/Var		Diğer	Dört büyük denetim firması	
1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	67	130	197
		Sütun Yüzdesi	53,6%	39,3%	43,2%
	Var	Frekans	58	201	259
		Sütun Yüzdesi	46,4%	60,7%	56,8%
$\chi^2 = 7,588$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,006< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,128					
2.Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	Yok	Frekans	109	214	323
		Sütun Yüzdesi	87,2%	64,7%	70,8%
	Var	Frekans	16	117	133
		Sütun Yüzdesi	12,8%	35,3%	29,2%
$\chi^2 = 22,328$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,216					
4.MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	Yok	Frekans	123	282	405
		Sütun Yüzdesi	98,4%	85,2%	88,8%
	Var	Frekans	2	49	51
		Sütun Yüzdesi	1,6%	14,8%	11,2%
$\chi^2 = 15,924$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,184					
6-a.Yeniden değerlendirme tarihi	Yok	Frekans	82	265	347
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,1%	76,1%
	Var	Frekans	43	66	109
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,9%	23,9%
$\chi^2 = 10,431$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,150					
6-b.Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	Yok	Frekans	82	267	349
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,7%	76,5%
	Var	Frekans	43	64	107
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,3%	23,5%
$\chi^2 = 11,466$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,157					
6-c.Maliyet modelinde defter değeri	Yok	Frekans	82	264	346
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,0%	76,0%
	Var	Frekans	43	66	109
		Sütun Yüzdesi	34,4%	20,0%	24,0%
$\chi^2 = 10,319$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,149					
6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans	82	266	348
		Sütun Yüzdesi	65,6%	80,6%	76,5%
	Var	Frekans	43	64	107
		Sütun Yüzdesi	34,4%	19,4%	23,5%
$\chi^2 = 11,350$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,156					
6-e.Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	78	255	333
		Sütun Yüzdesi	62,4%	77,3%	73,2%
	Var	Frekans	47	75	122
		Sütun Yüzdesi	37,6%	22,7%	26,8%
$\chi^2 = 10,219$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,148					
10.Amortisman ayırmanın durması	Yok	Frekans	104	197	301
		Sütun Yüzdesi	83,2%	59,5%	66,0%
	Var	Frekans	21	134	155
		Sütun Yüzdesi	16,8%	40,5%	34,0%
$\chi^2 = 22,683$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,218					
11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	114	279	393
		Sütun Yüzdesi	91,2%	84,3%	86,2%
	Var	Frekans	11	52	63
		Sütun Yüzdesi	8,8%	15,7%	13,8%
$\chi^2 = 3,638$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,056< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,089					

Tablo 4.22. Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarına göre ilişki bulunanlar

Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” ilişkisinde istatistiksel olarak aşağıda yer alan sonuçlara ulaşılmıştır.

Geleneksel muhasebe yaklaşımından farklı olarak muhasebe standartlarına göre maddi duran varlıkların ilk edinimlerinin; “maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi için, güvenlik ve çevresel nedenlerle, birleşme yoluyla, devlet bağış veya teşvikleri ile” sağlanması kriterlerine göre oluşturulan “1. Maddi Duran Varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkeni gibi özel bir konu dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır.

Muhasebe standartları ile getirilen diğer özellikli konulardan “maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması”, “maddi duran varlık olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri”, “amortisman ayırmanın durması”, “değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenlerini dört büyük denetim firması, diğer denetim firmalarına göre daha yüksek oranda açıklamıştır. Ancak ilgili değişkenlerde yüksek oranda açıklama yapılmamış olması ki-kare test sonucunu etkilemiştir.

İstatistiksel olarak ilişki olanlarda bir diğer sonuç da; yeniden değerlendirme ile ilgilidir. Toplam incelenen denetleme değişkenleri sayısı 456 adet iken, yeniden değerlendirme yaptığını açıklayan şirket sayısı 380 adettir. Buna göre yeniden değerlendirme yapanların toplam içindeki oranı %83 civarı iken, yeniden değerlendirme ile ilgili incelenen değişkenleri açıklayanların oranı %27 civarındadır.

Esasında açıklama yapanlardan diğer denetim firmaları oranlarının, dört büyük denetim firmasından daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Açıklama yapmayanların da büyük oranda dört büyük denetim firması olduğu ortaya çıkmıştır.

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu		Toplam
	Yok/Var		Diğer	Dört büyük denetim firması	
3.Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	Yok	Frekans	102	270	372
		Sütun Yüzdesi	81,6%	81,6%	81,6%
	Var	Frekans	23	61	84
		Sütun Yüzdesi	18,4%	18,4%	18,4%
$\chi^2=0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,994> $\alpha=0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,000					
5.Sonraki Ölçüm (Maliyet/yeniden değerlendirme modeli)	Yok	Frekans	0	4	4
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,2%	0,9%
	Var	Frekans	125	327	452
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,8%	99,1%

$\chi^2 = 1,524$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,217> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,058					
7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans	125	331	456
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
İstatistiksel olarak ölçülememiştir.					
8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Yok	Frekans	0	6	6
		Sütun Yüzdesi	0,0%	1,8%	1,3%
	Var	Frekans	125	325	450
		Sütun Yüzdesi	100,0%	98,2%	98,7%
$\chi^2 = 2,296$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,130> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,071					
9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans	125	331	456
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
	Toplam	Frekans	125	331	456
		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
İstatistiksel olarak ölçülememiştir.					

Tablo 4.23. Maddi duran varlıklar açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki bulunmayanlar

İstatistiksel olarak ilişki bulunamayanlar ve ölçülemeyenler arasındaki teorik ilişkilerde; diğer denetim firmaları ve dört büyük denetim firmasının “3.Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkenine yüksek oranda açıklama yapmadıkları görülmüştür. Maddi duran varlıkların sonraki ölçümü ile amortisman grubu ile ilgili incelenen değişkenlerin neredeyse tamamına yakını her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır.

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Aranan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		
			Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
MDV toplam	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	47	104	151
denetim puan grubu		Sütun Yüzdesi	37,6%	31,5%	33,2%
(15 Madde)	6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	70	191	261
		Sütun Yüzdesi	56,0%	57,9%	57,4%
	11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	8	35	43
		Sütun Yüzdesi	6,4%	10,6%	9,5%

$\chi^2 = 2,764$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,251> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,078

Tablo 4.24. Maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisi

Tüm değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan yukarıda yer alan tabloda istatistiksel olarak ilişki olmamakla birlikte, teorik olarak her iki denetim firma grubunda çoğunluğun benzer yapıda “6 ile 10 madde arasında” yoğunlaşmış olduğu gözlemlenmiştir. Dört büyük denetim firması belirlenen kriterlere daha yüksek oranda açıklama yapmış olsa da, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak; olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görünmemekle birlikte dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermişlerdir. Bu da oluşturulan;

H₁: Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır.

Hipotezine göre beklenen bir sonuçtur.

Aşağıda yer alan tabloda maddi duran varlıklar açıklama değişkenlerinin sektörlere göre; hangi denetim firma grubu tarafından denetlendiğine dair ilişki ki-kare bağımsızlık testine tabi tutulmuştur.

Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Aranılan Kriterler				Denetim Firma Grubu		
Sektör	Yok/Var			Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
ELEKTRİK, SU VE TEKNOLOJİ	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	8	14	22
			Sütun Yüzdesi	50,0%	70,0%	61,1%
		Var	Frekans	8	6	14
			Sütun Yüzdesi	50,0%	30,0%	38,9%
$\chi^2 = 1,496$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,221> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,200						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	5	7	12
			Sütun Yüzdesi	27,8%	38,9%	33,3%
		Var	Frekans	13	11	24
			Sütun Yüzdesi	72,2%	61,1%	66,7%
$\chi^2 = 0,500$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,480> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,117						
İMALAT SANAYİİ	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	25	59	84
			Sütun Yüzdesi	53,2%	31,6%	35,9%
		Var	Frekans	22	128	150
			Sütun Yüzdesi	46,8%	68,4%	64,1%
$\chi^2 = 7,644$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,006< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,178						
HOLDİNGLER	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans	29	29	58
			Sütun Yüzdesi	65,9%	45,3%	53,7%
		Var	Frekans	15	35	50
			Sütun Yüzdesi	34,1%	54,7%	46,3%
$\chi^2 = 4,449$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,035< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,199						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	Yok	Frekans		21	21
			Sütun Yüzdesi		50,0%	50,0%
		Var	Frekans		21	21
			Sütun Yüzdesi		50,0%	50,0%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, SU VE TEKNOLOJİ	2.Maliyet ölçümünde giderlerinin ayrıştırılması	Yok	Frekans	12	12	24
		faiz	Sütun Yüzdesi	75,0%	60,0%	66,7%
		Var	Frekans	4	8	12
			Sütun Yüzdesi	25,0%	40,0%	33,3%
$\chi^2 = 0,900$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,343> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,156						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	2.Maliyet ölçümünde giderlerinin ayrıştırılması	Yok	Frekans	14	18	32
		faiz	Sütun Yüzdesi	77,8%	100,0%	88,9%
		Var	Frekans	4	0	4
			Sütun Yüzdesi	22,2%	0,0%	11,1%
$\chi^2 = 4,500$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,034< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,333						

İMALAT SANAYİİ	2.Maliyet ölçümünde giderlerinin ayrıştırılması	faiz	Yok	Frekans	44	106	150
				Sütun Yüzdesi	93,6%	56,7%	64,1%
			Var	Frekans	3	81	84
				Sütun Yüzdesi	6,4%	43,3%	35,9%
$\chi^2 = 22,264$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,295							
HOLDİNGLER	2.Maliyet ölçümünde giderlerinin ayrıştırılması	faiz	Yok	Frekans	39	45	84
				Sütun Yüzdesi	88,6%	70,3%	77,8%
			Var	Frekans	5	19	24
				Sütun Yüzdesi	11,4%	29,7%	22,2%
$\chi^2 = 5,065$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,024< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,212							
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	2.Maliyet ölçümünde giderlerinin ayrıştırılması	faiz	Yok	Frekans		33	33
				Sütun Yüzdesi		78,6%	78,6%
			Var	Frekans		9	9
				Sütun Yüzdesi		21,4%	21,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.							
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	3.Maliyet yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	unsuru	Yok	Frekans	14	20	34
				Sütun Yüzdesi	87,5%	100,0%	94,4%
			Var	Frekans	2	0	2
				Sütun Yüzdesi	12,5%	0,0%	5,6%
$\chi^2 = 2,647$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,104> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,262							
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	3.Maliyet yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	unsuru	Yok	Frekans	9	12	21
				Sütun Yüzdesi	50,0%	66,7%	58,3%
			Var	Frekans	9	6	15
				Sütun Yüzdesi	50,0%	33,3%	41,7%
$\chi^2 = 1,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,310< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,167							
İMALAT SANAYİİ	3.Maliyet yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	unsuru	Yok	Frekans	39	155	194
				Sütun Yüzdesi	83,0%	82,9%	82,9%
			Var	Frekans	8	32	40
				Sütun Yüzdesi	17,0%	17,1%	17,1%
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,988> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,001							
HOLDİNGLER	3.Maliyet yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	unsuru	Yok	Frekans	40	52	92
				Sütun Yüzdesi	90,9%	81,3%	85,2%
			Var	Frekans	4	12	16
				Sütun Yüzdesi	9,1%	18,8%	14,8%
$\chi^2 = 1,928$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,165> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,132							
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	3.Maliyet yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	unsuru	Yok	Frekans		31	31
				Sütun Yüzdesi		73,8%	73,8%
			Var	Frekans		11	11
				Sütun Yüzdesi		26,2%	26,2%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.							
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	4.MDV açıklanan parça ve malzemeleri	olarak yedek bakım	Yok	Frekans	15	9	24
				Sütun Yüzdesi	93,8%	45,0%	66,7%
			Var	Frekans	1	11	12
				Sütun Yüzdesi	6,3%	55,0%	33,3%
$\chi^2 = 9,506$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,002< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,457							
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	4.MDV açıklanan parça ve malzemeleri	olarak yedek bakım	Yok	Frekans	18	18	36
				Sütun Yüzdesi	100,0 %	100,0 %	100,0 %
Değişken sürekli olduğu için hesaplanamaz.							
İMALAT SANAYİİ	4.MDV açıklanan parça ve malzemeleri	olarak yedek bakım	Yok	Frekans	47	170	217
				Sütun Yüzdesi	100,0 %	90,9%	92,7%
			Var	Frekans	0	17	17
				Sütun Yüzdesi	0,0%	9,1%	7,3%

$\chi^2 = 4,607$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,032< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,139							
HOLDİNGLER	4.MDV	olarak	Yok	Frekans	43	55	98
	açıklanan	yedek		Sütun Yüzdesi	97,7%	85,9%	90,7%
	parça ve	bakım	Var	Frekans	1	9	10
	malzemeleri			Sütun Yüzdesi	2,3%	14,1%	9,3%
$\chi^2 = 4,314$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,038< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,196							
TOPTAN,	4.MDV	olarak	Yok	Frekans		30	30
PERAKENDE,	açıklanan	yedek		Sütun Yüzdesi		71,14	71,4%
TİCARET,	parça ve	bakım	Var	Frekans		12	12
ULAŞTIRMA,	malzemeleri			Sütun Yüzdesi		28,6%	28,6%
HABERLEŞME							
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.							
ELEKTRİK,	5.Sonraki	Ölçüm	Var	Frekans	16	20	36
GAZ, SU VE	(Maliyet/yeniden			Sütun Yüzdesi	100,0	100,0%	100,0%
TEKNOLOJİ	değerleme modeli)				%		
Değişken sürekli olduğu için hesaplanamaz.							
GAYRİMENKUL	5.Sonraki	Ölçüm	Var	Frekans	18	18	36
, İNŞAAT VE	(Maliyet/yeniden			Sütun Yüzdesi	100,0	100,0%	100,0%
MADENCİLİK	değerleme modeli)				%		
Değişken sürekli olduğu için hesaplanamaz.							
İMALAT	5.Sonraki	Ölçüm	Yok	Frekans	0	4	4
SANAYİİ	(Maliyet/yeniden			Sütun Yüzdesi	0,0%	2,1%	1,7%
	değerleme modeli)	Var		Frekans	47	183	230
				Sütun Yüzdesi	100,0	97,9%	98,3%
					%		
$\chi^2 = 1,023$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,312> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,066							
HOLDİNGLER	5.Sonraki	Ölçüm	Var	Frekans	44	64	108
	(Maliyet/yeniden			Sütun Yüzdesi	100,0	100,0%	100,0%
	değerleme modeli)				%		
Değişken sürekli olduğu için hesaplanamaz.							
TOPTAN,	5.Sonraki	Ölçüm	Var	Frekans		42	42
PERAKENDE,	(Maliyet/yeniden			Sütun Yüzdesi		100,0%	100,0%
TİCARET,	değerleme modeli)						
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME							
Değişken ve denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.							
ELEKTRİK,	6-a.Yeniden		Yok	Frekans	14	11	25
GAZ, SU VE	değerleme tarihi			Sütun Yüzdesi	87,5%	55,0%	69,4%
TEKNOLOJİ		Var		Frekans	2	9	11
				Sütun Yüzdesi	12,5%	45,0%	30,6%
$\chi^2 = 4,425$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,035< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,331							
GAYRİMENKUL	6-a.	Yeniden	Yok	Frekans	13	12	25
, İNŞAAT VE	değerleme tarihi			Sütun Yüzdesi	72,2%	66,7%	69,4%
MADENCİLİK		Var		Frekans	5	6	11
				Sütun Yüzdesi	27,8%	33,3%	30,6%
$\chi^2 = 0,131$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,717> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,060							
İMALAT	6-a.Yeniden		Yok	Frekans	34	151	185
SANAYİİ	değerleme tarihi			Sütun Yüzdesi	72,3%	80,7%	79,1%
		Var		Frekans	13	36	49
				Sütun Yüzdesi	27,7%	19,3%	20,9%
$\chi^2 = 1,604$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,205> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,083							
HOLDİNGLER	6-a.Yeniden		Yok	Frekans	21	56	77
	değerleme tarihi			Sütun Yüzdesi	47,7%	87,5%	71,3%
		Var		Frekans	23	8	31
				Sütun Yüzdesi	52,3%	12,5%	28,7%
$\chi^2 = 20,155$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,397							
TOPTAN,	6-a.Yeniden		Yok	Frekans		35	35
PERAKENDE,	değerleme tarihi			Sütun Yüzdesi		83,3%	83,3%

TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Var	Frekans	7	7
		Sütun Yüzdesi	16,7%	16,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.				
ELEKTRİK, 6-b.Yeniden	Yok	Frekans	14	11
GAZ, SU VE değerlemenin kim		Sütun Yüzdesi	87,5%	55,0%
TEKNOLOJİ tarafından yapıldığı	Var	Frekans	2	9
		Sütun Yüzdesi	12,5%	45,0%
$\chi^2 = 4,425$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,035< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,331				
GAYRİMENKUL 6-b.Yeniden	Yok	Frekans	13	12
, İNŞAAT VE değerlemenin kim		Sütun Yüzdesi	72,2%	66,7%
MADENCİLİK tarafından yapıldığı	Var	Frekans	5	6
		Sütun Yüzdesi	27,8%	33,3%
$\chi^2 = 0,131$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,717> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,060				
İMALAT 6-b.Yeniden	Yok	Frekans	34	153
SANAYİİ değerlemenin kim		Sütun Yüzdesi	72,3%	81,8%
tarafından yapıldığı	Var	Frekans	13	34
		Sütun Yüzdesi	27,7%	18,2%
$\chi^2 = 2,102$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,147> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,094				
HOLDİNGLER 6-b.Yeniden	Yok	Frekans	21	56
değerlemenin kim		Sütun Yüzdesi	47,7%	87,5%
tarafından yapıldığı	Var	Frekans	23	8
		Sütun Yüzdesi	52,3%	12,5%
$\chi^2 = 20,155$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,397				
TOPTAN, 6-b.Yeniden	Yok	Frekans		35
PERAKENDE, değerlemenin kim		Sütun Yüzdesi		83,3%
TİCARET, tarafından yapıldığı	Var	Frekans		7
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME		Sütun Yüzdesi		16,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz				
ELEKTRİK, 6-c.Maliyet	Yok	Frekans	14	11
GAZ, SU VE modelinde defter		Sütun Yüzdesi	87,5%	55,0%
TEKNOLOJİ değeri	Var	Frekans	2	9
		Sütun Yüzdesi	12,5%	45,0%
$\chi^2 = 4,425$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,035< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,331				
GAYRİMENKUL 6-c.Maliyet	Yok	Frekans	13	12
, İNŞAAT VE modelinde defter		Sütun Yüzdesi	72,2%	66,7%
MADENCİLİK değeri	Var	Frekans	5	6
		Sütun Yüzdesi	27,8%	33,3%
$\chi^2 = 0,131$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,717> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,060				
İMALAT 6-c.Maliyet	Yok	Frekans	34	150
SANAYİİ modelinde defter		Sütun Yüzdesi	72,3%	80,6%
değeri	Var	Frekans	13	36
		Sütun Yüzdesi	27,7%	19,4%
$\chi^2 = 1,558$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,212> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,082				
HOLDİNGLER 6-c.Maliyet	Yok	Frekans	21	56
modelinde defter		Sütun Yüzdesi	47,7%	87,5%
değeri	Var	Frekans	23	8
		Sütun Yüzdesi	52,3%	12,5%
$\chi^2 = 20,155$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,397				
TOPTAN, 6-c.Maliyet	Yok	Frekans		35
PERAKENDE, modelinde defter		Sütun Yüzdesi		83,3%
TİCARET, değeri	Var	Frekans		7
ULAŞTIRMA, HABERLEŞME		Sütun Yüzdesi		16,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.				
	Yok	Frekans	14	11
				25

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Var	Sütun Yüzdesi	87,5%	55,0%	69,4%
			Frekans	2	9	11
			Sütun Yüzdesi	12,5%	45,0%	30,6%
$\chi^2 = 4,425$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,035< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,331						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans	13	12	25
			Sütun Yüzdesi	72,2%	66,7%	69,4%
		Var	Frekans	5	6	11
			Sütun Yüzdesi	27,8%	33,3%	30,6%
$\chi^2 = 0,131$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,717> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,060						
İMALAT SANAYİİ	6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans	34	152	186
			Sütun Yüzdesi	72,3%	81,7%	79,8%
		Var	Frekans	13	34	47
			Sütun Yüzdesi	27,7%	18,3%	20,2%
$\chi^2 = 2,050$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,152> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,082						
HOLDİNGLER	6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans	21	56	77
			Sütun Yüzdesi	47,7%	87,5%	71,3%
		Var	Frekans	23	8	31
			Sütun Yüzdesi	52,3%	12,5%	28,7%
$\chi^2 = 20,155$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,397						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	6-d.Değer artışının dönem içi değişimi	Yok	Frekans		35	35
			Sütun Yüzdesi		83,3%	83,3%
		Var	Frekans		7	7
			Sütun Yüzdesi		16,7%	16,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	6-e.Yeniden değerlendirilmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	14	10	24
			Sütun Yüzdesi	87,5%	50,0%	66,7%
		Var	Frekans	2	10	12
			Sütun Yüzdesi	12,5%	50,0%	33,3%
$\chi^2 = 5,625$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,018< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,368						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	6-e.Yeniden değerlendirilmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	12	9	21
			Sütun Yüzdesi	66,7%	50,0%	58,3%
		Var	Frekans	6	9	15
			Sütun Yüzdesi	33,3%	50,0%	41,7%
$\chi^2 = 1,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,310> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,167						
İMALAT SANAYİİ	6-e.Yeniden değerlendirilmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	33	146	179
			Sütun Yüzdesi	70,2%	78,5%	76,8%
		Var	Frekans	14	40	54
			Sütun Yüzdesi	29,8%	21,5%	23,2%
$\chi^2 = 1,445$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,229> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,079						
HOLDİNGLER	6-e.Yeniden değerlendirilmiş vergi etkisi	Yok	Frekans	19	55	74
			Sütun Yüzdesi	43,2%	85,9%	68,5%
		Var	Frekans	25	9	34
			Sütun Yüzdesi	56,8%	14,1%	31,5%
$\chi^2 = 22,097$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,412						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	6-e.Yeniden değerlendirilmiş vergi etkisi	Yok	Frekans		35	35
			Sütun Yüzdesi		83,3%	83,3%
		Var	Frekans		7	7
			Sütun Yüzdesi		16,7%	16,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0 %	100,0 %	100,0%
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans	18	18	36
			Sütun Yüzdesi	100,0 %	100,0 %	100,0%

İMALAT SANAYİİ	7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	47 100,0 %	187 100,0%	234 100,0%
HOLDİNGLER	7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	44 100,0 %	64 100,0%	108 100,0%
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar	Var	Frekans Sütun Yüzdesi		42 100,0%	42 100,0%
Değişken ve denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmayan toptan sektörü hariç, diğer sektörlerde değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	16 100,0 %	20 100,0%	36 100,0%
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	18 100,0 %	18 100,0%	36 100,0%
İMALAT SANAYİİ	8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	47 100,0 %	187 100,0%	234 100,0%
HOLDİNGLER	8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	44 100,0 %	64 100,0%	108 100,0%
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi		6 14,3%	6 14,3%
		Var	Frekans Sütun Yüzdesi		36 85,7%	36 85,7%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmayan toptan sektörü hariç, diğer sektörlerde değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	16 100,0 %	20 100,0%	36 100,0%
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	18 100,0 %	18 100,0%	36 100,0%
İMALAT SANAYİİ	9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	47 100,0 %	187 100,0%	234 100,0%
HOLDİNGLER	9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	44 100,0 %	64 100,0%	108 100,0%
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	9.Gider veya maliyet olarak amortisman	Var	Frekans Sütun Yüzdesi		42 100,0%	42 100,0%
Değişken ve denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmayan toptan sektörü hariç, diğer sektörlerde değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	10.Amortisman ayırmanın durması	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	10 62,5%	13 65,0%	23 63,9%
		Var	Frekans Sütun Yüzdesi	6 37,5%	7 35,0%	13 36,1%
$\chi^2 = 0,024$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,877> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,026						
	10.Amortisman ayırmanın durması	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	17 94,4%	17 94,4%	34 94,4%

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Var	Frekans	1	1	2
		Sütun Yüzdesi	5,6%	5,6%	5,6%
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 1,000> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,000					
İMALAT SANAYİİ	10.Amortisman ayırmanının durması	Yok	Frekans	43	108
			Sütun Yüzdesi	91,5%	57,8%
		Var	Frekans	4	79
			Sütun Yüzdesi	8,5%	42,2%
$\chi^2 = 18,675$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,272					
HOLDİNGLER	10.Amortisman ayırmanının durması	Yok	Frekans	34	37
			Sütun Yüzdesi	77,3%	57,8%
		Var	Frekans	10	27
			Sütun Yüzdesi	22,7%	42,2%
$\chi^2 = 4,384$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,037< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,198					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	10.Amortisman ayırmanının durması	Yok	Frekans	22	22
			Sütun Yüzdesi	52,4%	52,4%
		Var	Frekans	20	20
			Sütun Yüzdesi	47,6%	47,6%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	16	20
			Sütun Yüzdesi	100,0 %	100,0 %
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	18	15
			Sütun Yüzdesi	100,0 %	83,3%
		Var	Frekans	0	3
			Sütun Yüzdesi	0,0%	16,7%
$\chi^2 = 3,273$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,070< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,289					
İMALAT SANAYİİ	11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	47	151
			Sütun Yüzdesi	100,0 %	80,7%
		Var	Frekans	0	36
			Sütun Yüzdesi	0,0%	19,3%
$\chi^2 = 10,693$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,209					
HOLDİNGLER	11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	33	55
			Sütun Yüzdesi	75,0%	85,9%
		Var	Frekans	11	9
			Sütun Yüzdesi	25,0%	14,1%
$\chi^2 = 2,067$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,150< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,137					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	38	38
			Sütun Yüzdesi	90,5%	90,5%
		Var	Frekans	4	4
			Sütun Yüzdesi	9,5%	9,5%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz					

Tablo 4.25. Maddi duran varlıklar açıklama endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisi

Maddi Duran Varlıklar Açıklama Endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisinin değerlendirilmesi:

Sektörleri ağırlıklı olarak en çok etkileyen değişkenler:

“1.Maddi duran varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkeni gayrimenkul sektöründe diğer denetim firmaları tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır.

“Yeniden değerlendirme” ile ilgili kriterleri açıklayan altıncı değişken holdinglerde dört büyük denetim firması, elektrik sektöründe diğer denetim firmaları tarafından ağırlıklı olarak açıklanmamıştır.

“10.Amortisman ayırmanın durması” değişkeni gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından ağırlıklı olarak açıklanmamıştır.

Aranan kriterlerin tamamının olduğu sektörler:

5.Sonraki ölçüm (maliyet/yeniden değerlendirme modeli) değişkeni toptan ve imalat sektörü (%97,9) hariç, tüm sektörlerde her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır. Toptan sektörü tüm dönemlerde sadece dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiştir.

“7.Farklı yararlı ömre sahip olanlar, 8.Amortisman yöntemlerinin açıklanması, 9.Gider veya maliyet olarak amortisman” değişkenleri tüm sektörlerde her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır. Sekizinci değişken toptan sektöründe sadece dört büyük denetim firması tarafından ağırlıklı olarak açıklanmıştır (%85,7).

Aranan kriterlerin tamamının olmadığı sektörler:

“2.Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, gayrimenkul sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmamıştır.

3.Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, elektrik sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmamıştır.

“4.Maddi duran varlık olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, imalat sektöründe diğer denetim firmaları, gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“11.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, gayrimenkul ve imalat sektörlerinde diğer denetim firmaları tarafından açıklanmamıştır.

Sektör	Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Aranan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		
				Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam	5 madde ve Frekans		9	7	16
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi		56,3%	35,0%	44,4%
	puan	6 - 10 madde Frekans		6	8	14
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi		37,5%	40,0%	38,9%
		11 madde ve Frekans		1	5	6
			üzeri (çok iyi) Sütun Yüzdesi	6,3%	25,0%	16,7%
$\chi^2 = 2,792$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,248 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,268						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam	5 madde ve Frekans		0	3	3
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi		0,0%	16,7%	8,3%
	puan	6 - 10 madde Frekans		18	15	33
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi		100,0%	83,3%	91,7%
$\chi^2 = 3,273$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,070 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,286						
İMALAT SANAYİİ	Toplam	5 madde ve Frekans		25	53	78
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi		53,2%	28,5%	33,5%
	puan	6 - 10 madde Frekans		21	108	129
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi		44,7%	58,1%	55,4%
		11 madde ve Frekans		1	25	26
			üzeri (çok iyi) Sütun Yüzdesi	2,1%	13,4%	11,2%
$\chi^2 = 12,353$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,002 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,224						
HOLDİNGLER	Toplam	5 madde ve Frekans		13	26	39
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi		29,5%	40,6%	36,1%
	puan	6 - 10 madde Frekans		25	36	61
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi		56,8%	56,3%	56,5%
		11 madde ve Frekans		6	2	8
			üzeri (çok iyi) Sütun Yüzdesi	13,6%	3,1%	7,4%
$\chi^2 = 4,777$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,092 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,206						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam	5 madde ve Frekans			15	15
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi			35,7%	35,7%
	puan	6 - 10 madde Frekans			24	24
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi			57,1%	57,1%
		11 madde ve Frekans			3	3
			üzeri (çok iyi) Sütun Yüzdesi		7,1%	7,1%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
	Toplam	5 madde ve Frekans		47	104	151
	denetim	daha az (zayıf) Sütun Yüzdesi		37,6%	31,5%	23,3%
	puan	6 - 10 madde Frekans		70	191	261
	grubu	arası (iyi) Sütun Yüzdesi		56,0%	57,9%	57,4%
		11 madde ve Frekans		8	35	43
			üzeri (çok iyi) Sütun Yüzdesi	6,4%	10,6%	9,5%
$\chi^2 = 2,764$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,251 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,078						

Tablo 4.26. Maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması

Maddi duran varlıklar toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki

yoktur. Olağanlık katsayısına göre iki grup denetim firması arasında güçlü ayrıştırma görünmemekle birlikte, teoride dört büyük denetim firması denetiminin maddi duran varlıklar açıklama değişkeninde yer alan sorulara “6 ile 10 madde arası (iyi)” ölçeğe katkı yaptığı görülmüştür. Bu ölçeğe en yüksek katkı imalat ve toptan sektörüne yapılmıştır.

4.5.2.2. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksi ki-kare bağımsızlık testi sonuçları

Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksi değişkenleri ile “denetim firma grubu” ilişkisine istatistiksel olarak yapılan ki-kare bağımsızlık testi sonuçları aşağıda yer aldığı gibidir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdeleri	Denetim Firma Grubu Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
1.Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	32 25,6%	152 45,9%	184 40,4%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	93 74,4%	179 54,1%	272 59,6%
$\chi^2 = 15,568$ ve Anlamlılık Düzeyi (P) = 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı = 0,182					
4.Kiralanana ait haklar	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	99 79,2%	317 95,8%	416 91,2%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	26 20,8%	14 4,2%	40 8,8%
$\chi^2 = 31,133$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,253					
5.Sonrakı ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	32 25,6%	150 45,3%	182 39,9%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	93 74,4%	181 54,7%	274 60,1%
$\chi^2 = 14,709$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,177					
9.Yabancı para çevrim net kur farkları	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	120 96,0%	287 86,7%	407 89,3%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	5 4,0%	44 13,3%	49 10,7%
$\chi^2 = 8,170$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,004< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,133					
10.Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	124 99,2%	317 95,8%	441 96,7%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	1 0,8%	14 4,2%	15 3,3%
$\chi^2 = 3,355$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,067< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,085					
11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	28 22,4%	162 48,9%	190 41,7%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	97 77,6%	169 51,1%	266 58,3%
$\chi^2 = 26,300$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,234					
12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans Sütun Yüzdesi	117 93,6%	323 97,6%	440 96,5%
	Var	Frekans Sütun Yüzdesi	8 6,4%	8 2,4%	16 3,5%

$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,039< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,096					
12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	122	330	452
		Sütun Yüzdesi	97,6%	99,7%	99,1%
	Var	Frekans	3	1	4
		Sütun Yüzdesi	2,4%	0,3%	0,9%
$\chi^2 = 4,593$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,032< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,100					
12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	102	292	394
		Sütun Yüzdesi	81,6%	88,2%	86,4%
	Var	Frekans	23	39	62
		Sütun Yüzdesi	18,4%	11,8%	13,6%
$\chi^2 = 4,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,066< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,086					

Tablo 4.27. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarına göre ilişki bulunanlar

Ülkemiz muhasebe uygulamalarına muhasebe standartları ile 31.12.2005 tarihinde getirilen düzenlemeye göre yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklardan ayrı sınıflandırılmaktadır. Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılabileceği üzere özellikli konulara ilişkin açıklamalar yapılmamış, daha önceki uygulamalardan alışlagelmiş konular açıklanmıştır.

Açıklanan kriterlere bakıldığında; bunlar diğer denetim firmalarınınca daha yüksek oranda açıklanmış; “1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı, 5. Sonraki ölçüm (maliyet bedeli/gerçeğe uygun değer ile), 11. Kullanılan amortisman yöntemi” değişkenleridir.

Özellikli konular olarak değerlendirebilecek; “4. Kiralananlara ait haklar ile 12. Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile diğer varlıklar arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı dört büyük denetim firmalarında yüksektir. “9. Yabancı para çevrim net kur farkları, 10. Maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” değişkenlerinin açıklanmama oranı ise diğer denetim firmalarında yüksektir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklama Değişkenleri	Aranan Kriterler Yok/Var	Değişkenlerin Frekansları ve Yüzdesi	Denetim Firma Grubu		
			Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
2-a.Kira Geliri	Yok	Frekans	84	243	327
		Sütun Yüzdesi	67,2%	73,4%	71,7%
	Var	Frekans	41	88	129
		Sütun Yüzdesi	32,8%	26,6%	28,3%
$\chi^2 = 1,727$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,189> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,061					
2-b.Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	99	266	365
		Sütun Yüzdesi	79,2%	80,4%	80,0%
	Var	Frekans	26	65	91
		Sütun Yüzdesi	20,8%	19,6%	20,0%

$\chi^2 = 0,077$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,782> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,013				
3.Bulundurma amacına göre Yok	Frekans	114	315	429
(satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, Var	Sütun Yüzdesi	91,2%	95,2%	94,1%
iyileştirme)	Frekans	11	16	27
	Sütun Yüzdesi	8,8%	4,8%	5,9%
$\chi^2 = 2,562$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,109> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,075				
6.GUD değerlendirme tekniği Yok	Frekans	84	205	289
varsayımları	Sütun Yüzdesi	67,2%	61,9%	63,4%
Var	Frekans	41	126	167
	Sütun Yüzdesi	32,8%	38,1%	36,6%
$\chi^2 = 1,084$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,298> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,049				
7.GUD değişimleri Yok	Frekans	74	207	281
	Sütun Yüzdesi	59,2%	62,5%	61,6%
Var	Frekans	51	124	175
	Sütun Yüzdesi	40,8%	37,5%	38,4%
$\chi^2 = 0,427$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,513> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,031				
8.GUD tespiti yapanlar Yok	Frekans	72	199	271
	Sütun Yüzdesi	57,6%	60,1%	59,4%
Var	Frekans	53	132	185
	Sütun Yüzdesi	42,4%	39,9%	40,6%
$\chi^2 = 0,239$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,625> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,023				
12-d.Stoklardan YAG'a Yok	Frekans	121	327	448
transfer	Sütun Yüzdesi	96,8%	98,8%	98,2%
Var	Frekans	4	4	8
	Sütun Yüzdesi	3,2%	1,2%	1,8%
$\chi^2 = 2,088$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,148> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,068				
13.Değer düşüklüğüne Yok	Frekans	113	307	420
uğrayanların tutarı var/yok	Sütun Yüzdesi	90,4%	92,7%	92,1%
Var	Frekans	12	24	36
	Sütun Yüzdesi	9,6%	7,3%	7,9%
$\chi^2 = 0,689$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,407> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,039				

Tablo 4.28. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkeni ile “denetim firma grubu” arasında ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki bulunmayanlar

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

Ayrıntıları değerlendirmede; bir önceki tabloda istatistiksel ilişki bulunanlar arasında yer alan “1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkeni TMS 40’a göre yatırım amaçlı gayrimenkulleri elde etme amacının belirtilmesi gerektiğine dair ifadeden hareketle ele alınmıştır. Dolayısıyla incelenen şirketlerde bu husus genelde açıklanmıştır. Ancak istatistiksel ilişki bulunmayanların yer aldığı tabloda “2-a. Kira Geliri, 2-b. Faaliyet Gideri, 3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)” değişkenlerinin her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmadığı görülmüştür. Ayrıca, denetim raporlarında yatırım amaçlı gayrimenkulleri olduğu halde, açıklanan kira geliri ve faaliyet

giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında olup olmadığını açıklamayan çok sayıda şirkete rastlanmıştır. Bu bağlamda ilgili varlıkları bulundurma amacının daha geniş ifadesi olan üçüncü değişkenin açıklanmama oranı da yüksek çıkmıştır.

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

İstatistiksel ilişkilerin bulunduğu tabloda yer alan “12-b. Yatırım amaçlı gayrimenkullardan stoklara transfer” değişkenine her iki denetim firma grubunun yüksek oranlarda açıklama yapmadıkları belirtilmiş idi. Bu hususa istinaden istatistiksel ilişkilerin bulunmadığı tabloda “12-d. Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullara transfer” değişkenine teorik olarak, her iki denetim firma grubu tarafından yine yüksek oranlarda açıklama yapılmamıştır.

Son olarak, “13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkeni maddi duran varlıklardaki “11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” değişkenine benzer oranlarda her iki denetim firma grubu tarafından yüksek oranlarda açıklanmamıştır. Bu değişken, maddi duran varlıklar grubunun aksine istatistiksel olarak anlamlı bulunmamış, ayrıca diğer denetim firmalarının denetiminde daha fazla açıklanmıştır.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Aranan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		
			Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
YAG toplam denetim puan grubu (17 Madde)	5 madde ve daha az (zayıf)	Frekans	72	201	273
		Sütun Yüzdesi	57,6%	60,7%	59,9%
	6 - 10 madde arası (iyi)	Frekans	50	122	172
		Sütun Yüzdesi	40,0%	36,9%	37,7%
	11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans	3	8	11
		Sütun Yüzdesi	2,4%	2,4%	2,4%

$\chi^2 = 0,386$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,825> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,029

Tablo 4.29. Yatırım amaçlı gayrimenkuller toplam denetim puan grubuna denetim firmalarının etkisi

Tüm değişkenlerin toplam puanlarının ortalamasının alınmasıyla oluşturulan yukarıda yer alan tabloda istatistiksel olarak ilişki olmamakla birlikte, teorik olarak her iki denetim firma grubunda çoğunluğun benzer yapıda “5 madde ve daha az” olarak yoğunlaşmış olduğu gözlemlenmiştir.

Dört büyük denetim firması belirlenen kriterlere daha yüksek oranda açıklama yapmış olsa da, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı görülmektedir.

Sonuç olarak; olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görünmemekle birlikte dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermişlerdir. Bu da oluşturulan;

H₁: Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır.

Hipotezine göre beklenen bir sonuçtur.

Aşağıda yer alan tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkenlerinin, sektörlere göre hangi denetim firma grubu tarafından denetlendiğine dair ilişki ki-kare bağımsızlık testine tabi tutulmuştur.

Sektör	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Aranan Kriterler Yok/Var			Denetim Firma Grubu		
				Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	1.Kira geliri/Değer artışı etme amacı	Yok	Frekans	10	20	30
			Sütun Yüzdesi	62,5%	100,0%	83,3%
		Var	Frekans	6	0	6
			Sütun Yüzdesi	37,5%	0,0%	16,7%
$\chi^2 = 9,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,003< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,200						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	1.Kira geliri/Değer artışı etme amacı	Var	Frekans	18	18	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
İMALAT SANAYİİ	1.Kira geliri/Değer artışı etme amacı	Yok	Frekans	22	96	118
			Sütun Yüzdesi	46,8%	51,3%	50,4%
		Var	Frekans	25	91	116
			Sütun Yüzdesi	53,2%	48,7%	49,6%
$\chi^2 = 0,308$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,579> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,036						
HOLDİNGLER	1.Kira geliri/Değer artışı etme amacı	Yok	Frekans	0	16	16
			Sütun Yüzdesi	0,0%	25,0%	14,8%
		Var	Frekans	44	48	92
			Sütun Yüzdesi	100,0%	75,0%	85,2%
$\chi^2 = 12,913$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,327						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	1.Kira geliri/Değer artışı etme amacı	Yok	Frekans		20	20
			Sütun Yüzdesi		47,6%	47,6%
		Var	Frekans		22	22
			Sütun Yüzdesi		52,4%	52,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	2-a. Kira Geliri	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
	2-a. Kira Geliri	Yok	Frekans	8	9	17

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Var	Sütun Yüzdesi	44,4%	50,0%	47,2%
		Frekans	10	9	19
		Sütun Yüzdesi	55,6%	50,0%	52,8%
$\chi^2 = 0,111$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,738> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,056					
İMALAT SANAYİİ	2-a. Kira Geliri	Yok	Frekans	35	136
			Sütun Yüzdesi	74,5%	72,7%
		Var	Frekans	12	51
			Sütun Yüzdesi	25,5%	27,3%
$\chi^2 = 0,058$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,810> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,016					
HOLDİNGLER	2-a. Kira Geliri	Yok	Frekans	25	46
			Sütun Yüzdesi	56,8%	71,9%
		Var	Frekans	19	18
			Sütun Yüzdesi	43,2%	28,1%
$\chi^2 = 2,625$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,105> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,154					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	2-a. Kira Geliri	Yok	Frekans	32	32
			Sütun Yüzdesi	76,2%	76,2%
		Var	Frekans	10	10
			Sütun Yüzdesi	23,8%	23,8%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	2-b. Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	15	20
			Sütun Yüzdesi	93,8%	100,0%
		Var	Frekans	1	0
			Sütun Yüzdesi	6,3%	0,0%
$\chi^2 = 1,286$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,257> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,186					
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	2-b. Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	18	17
			Sütun Yüzdesi	100,0%	94,4%
		Var	Frekans	0	1
			Sütun Yüzdesi	0,0%	5,6%
$\chi^2 = 1,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,310> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,167					
İMALAT SANAYİİ	2-b. Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	40	154
			Sütun Yüzdesi	85,1%	82,4%
		Var	Frekans	7	33
			Sütun Yüzdesi	14,9%	17,6%
$\chi^2 = 0,477$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,654> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,029					
HOLDİNGLER	2-b. Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	26	42
			Sütun Yüzdesi	59,1%	65,6%
		Var	Frekans	18	22
			Sütun Yüzdesi	40,9%	34,4%
$\chi^2 = 12,913$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,490> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,066					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	2-b. Faaliyet Gideri	Yok	Frekans	33	33
			Sütun Yüzdesi	78,6%	78,6%
		Var	Frekans	9	9
			Sütun Yüzdesi	21,4%	21,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	3.Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	Yok	Frekans	16	20
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	3.Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, Var	Yok	Frekans	16	16
			Sütun Yüzdesi	88,9%	88,9%
			Frekans	2	2
					4

	inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)		Sütun Yüzdesi	11,1%	11,1%	11,1%
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 1,000> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,167						
İMALAT SANAYİİ	3.Bulundurma	Yok	Frekans	45	182	227
	amacına göre (satış amaçlı, satın alma, Var		Sütun Yüzdesi	95,7%	97,3%	97,0%
	inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)		Frekans	2	5	7
			Sütun Yüzdesi	4,3%	2,7%	3,0%
$\chi^2 = 0,324$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,569> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,037						
HOLDİNGLER	3.Bulundurma	Yok	Frekans	37	56	93
	amacına göre (satış amaçlı, satın alma, Var		Sütun Yüzdesi	84,1%	87,5%	86,1%
	inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)		Frekans	7	8	15
			Sütun Yüzdesi	15,9%	12,5%	13,9%
$\chi^2 = 0,253$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,615> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,048						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	3.Bulundurma	Yok	Frekans		41	41
	amacına göre (satış amaçlı, satın alma, Var		Sütun Yüzdesi		97,6%	97,6%
	inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)		Frekans		1	1
			Sütun Yüzdesi		2,4%	2,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	14	14	28
			Sütun Yüzdesi	77,8%	77,8%	77,8%
		Var	Frekans	4	4	8
			Sütun Yüzdesi	22,2%	22,2%	22,2%
$\chi^2 = 0,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 1,000> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,000						
İMALAT SANAYİİ	4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	41	179	220
			Sütun Yüzdesi	87,2%	95,7%	94,0%
		Var	Frekans	6	8	14
			Sütun Yüzdesi	12,8%	4,3%	6,0%
$\chi^2 = 4,811$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,028< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,142						
HOLDİNGLER	4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans	28	63	91
			Sütun Yüzdesi	63,6%	98,4%	84,3%
		Var	Frekans	16	1	17
			Sütun Yüzdesi	36,4%	1,6%	15,7%
$\chi^2 = 23,810$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,425						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	4.Kiralananlara ait haklar	Yok	Frekans		41	41
			Sütun Yüzdesi		97,6%	97,6%
		Var	Frekans		1	1
			Sütun Yüzdesi		2,4%	2,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans	10	20	30
			Sütun Yüzdesi	62,5%	100,0%	83,3%
		Var	Frekans	6	0	6
			Sütun Yüzdesi	37,5%	0,0%	16,7%
$\chi^2 = 9,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,003< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,447						
		Var	Frekans	18	18	36

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK İMALAT SANAYİİ	5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
	5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Var	Frekans	22	95	117
			Sütun Yüzdesi	46,8%	50,8%	50,0%
			Frekans	25	92	117
			Sütun Yüzdesi	53,2%	49,2%	50,0%
$\chi^2 = 0,240$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,624> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,032						
HOLDİNGLER	5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans	0	15	15
			Sütun Yüzdesi	0,0%	23,4%	13,9%
		Var	Frekans	44	49	93
			Sütun Yüzdesi	100,0%	76,6%	86,1%
$\chi^2 = 11,976$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,316						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	Yok	Frekans		20	20
			Sütun Yüzdesi		47,6%	47,6%
		Var	Frekans		22	22
			Sütun Yüzdesi		52,4%	52,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	6.GUD değerleme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	6.GUD değerleme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	12	2	14
			Sütun Yüzdesi	66,7%	11,1%	38,9%
		Var	Frekans	6	16	22
			Sütun Yüzdesi	33,3%	88,9%	61,1%
$\chi^2 = 11,688$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,495						
İMALAT SANAYİİ	6.GUD değerleme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	37	128	165
			Sütun Yüzdesi	78,7%	68,4%	70,5%
		Var	Frekans	10	59	69
			Sütun Yüzdesi	21,3%	31,6%	29,5%
$\chi^2 = 1,907$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,167> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,090						
HOLDİNGLER	6.GUD değerleme tekniği varsayımları	Yok	Frekans	19	26	45
			Sütun Yüzdesi	43,2%	40,6%	41,7%
		Var	Frekans	25	38	63
			Sütun Yüzdesi	56,8%	59,4%	58,3%
$\chi^2 = 0,70$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,791> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,025						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	6.GUD değerleme tekniği varsayımları	Yok	Frekans		29	29
			Sütun Yüzdesi		69,0%	69,0%
		Var	Frekans		13	13
			Sütun Yüzdesi		31,0%	31,0%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	7. GUD değişimleri	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	7. GUD değişimleri	Yok	Frekans	12	0	12
			Sütun Yüzdesi	66,7%	0,0%	33,3%
		Var	Frekans	6	18	24
			Sütun Yüzdesi	33,3%	100,0%	66,7%
$\chi^2 = 18,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,577						
İMALAT SANAYİİ	7. GUD değişimleri	Yok	Frekans	35	132	167
			Sütun Yüzdesi	74,5%	70,6%	71,4%
		Var	Frekans	12	55	67
			Sütun Yüzdesi	25,5%	29,4%	28,6%

$\chi^2 = 0,277$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,599> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,034						
HOLDİNGLER	7. GUD değişimleri	Yok	Frekans	11	24	35
			Sütun Yüzdesi	25,0%	37,5%	32,4%
		Var	Frekans	33	40	73
			Sütun Yüzdesi	75,0%	62,5%	67,6%
$\chi^2 = 1,860$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,173> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,130						
TOPTAN,	7. GUD değişimleri	Yok	Frekans		31	31
PERAKENDE,			Sütun Yüzdesi		73,8%	73,8%
TİCARET,		Var	Frekans		11	11
ULAŞTIRMA,			Sütun Yüzdesi		26,2%	26,2%
HABERLEŞME						
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK,	8.GUD	tespiti	Yok	Frekans	16	20
GAZ, SU VE	yapanlar			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%
TEKNOLOJİ						
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL	8.GUD	tespiti	Yok	Frekans	12	0
, İNŞAAT VE	yapanlar			Sütun Yüzdesi	66,7%	0,0%
MADENCİLİK		Var	Frekans	6	18	24
			Sütun Yüzdesi	33,3%	100,0%	66,7%
$\chi^2 = 18,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,577						
İMALAT	8.GUD	tespiti	Yok	Frekans	34	125
SANAYİİ	yapanlar			Sütun Yüzdesi	72,3%	66,8%
		Var	Frekans	13	62	75
			Sütun Yüzdesi	27,7%	33,2%	32,1%
$\chi^2 = 0,521$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,470> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,047						
HOLDİNGLER	8.GUD	tespiti	Yok	Frekans	10	26
	yapanlar			Sütun Yüzdesi	22,7%	40,6%
		Var	Frekans	34	38	72
			Sütun Yüzdesi	77,3%	59,4%	66,7%
$\chi^2 = 3,759$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,053< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,183						
TOPTAN,	8.GUD	tespiti	Yok	Frekans		28
PERAKENDE,	yapanlar			Sütun Yüzdesi		66,7%
TİCARET,		Var	Frekans		14	14
ULAŞTIRMA,			Sütun Yüzdesi		33,3%	33,3%
HABERLEŞME						
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK,	9.Yabancı	para	Yok	Frekans	16	20
GAZ, SU VE	çevrim net	kur		Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%
TEKNOLOJİ	farkları					
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL	9.Yabancı	para	Yok	Frekans	18	13
, İNŞAAT VE	çevrim net	kur		Sütun Yüzdesi	100,0%	72,2%
MADENCİLİK	farkları	Var	Frekans	0	5	5
			Sütun Yüzdesi	0,0%	27,8%	13,9%
$\chi^2 = 5,806$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,016< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,373						
İMALAT	9.Yabancı	para	Yok	Frekans	47	167
SANAYİİ	çevrim net	kur		Sütun Yüzdesi	100,0%	89,3%
	farkları	Var	Frekans	0	20	20
			Sütun Yüzdesi	0,0%	10,7%	8,5%
$\chi^2 = 5,497$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,019< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,151						
HOLDİNGLER	9.Yabancı	para	Yok	Frekans	39	50
	çevrim net	kur		Sütun Yüzdesi	88,6%	78,1%
	farkları	Var	Frekans	5	14	19
			Sütun Yüzdesi	11,4%	21,9%	17,6%
$\chi^2 = 1,987$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,159> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,134						

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	9.Yabancı para çevrim net kur farkları	Yok	Frekans	37	37
		Var	Sütun Yüzdesi	88,1%	88,1%
			Frekans	5	5
			Sütun Yüzdesi	11,9%	11,9%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	10.Maliyet GUD arasındaki transferler	veya yöntemi	Yok	Frekans	16
			Sütun Yüzdesi	100,0%	20
					100,0%
					36
					100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	10.Maliyet GUD arasındaki transferler	veya yöntemi	Yok	Frekans	18
			Sütun Yüzdesi	100,0%	17
		Var	Frekans	0	35
			Sütun Yüzdesi	0,0%	94,4%
					97,2%
					1
					2,8%
$\chi^2 = 1,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,310 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,167					
İMALAT SANAYİİ	10.Maliyet GUD arasındaki transferler	veya yöntemi	Yok	Frekans	46
			Sütun Yüzdesi	97,9%	178
		Var	Frekans	1	224
			Sütun Yüzdesi	2,1%	95,2%
					95,7%
					10
					4,3%
$\chi^2 = 0,662$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,416 > $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,053					
HOLDİNGLER	10.Maliyet GUD arasındaki transferler	veya yöntemi	Yok	Frekans	44
			Sütun Yüzdesi	100,0%	60
		Var	Frekans	0	104
			Sütun Yüzdesi	0,0%	93,8%
					96,3%
					4
					3,7%
$\chi^2 = 2,856$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,091 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,161					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	10.Maliyet GUD arasındaki transferler	veya yöntemi	Yok	Frekans	42
			Sütun Yüzdesi	100,0%	42
			Sütun Yüzdesi	0,8%	4,2%
					3,3%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	10	20
		Var	Sütun Yüzdesi	62,5%	100,0%
			Frekans	6	30
			Sütun Yüzdesi	37,5%	0
					16,7%
$\chi^2 = 9,000$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,003 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,447					
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	11.Kullanılan amortisman yöntemi	Var	Frekans	18	18
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%
					36
					100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					
İMALAT SANAYİİ	11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	18	107
		Var	Sütun Yüzdesi	38,3%	57,2%
			Frekans	29	53,4%
			Sütun Yüzdesi	61,7%	80
					109
					46,6%
$\chi^2 = 5,404$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,020 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,150					
HOLDİNGLER	11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	0	15
		Var	Sütun Yüzdesi	0,0%	23,4%
			Frekans	44	13,9%
			Sütun Yüzdesi	100,0%	49
					93
					86,1%
$\chi^2 = 11,976$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001 < $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,316					
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	11.Kullanılan amortisman yöntemi	Yok	Frekans	20	20
		Var	Sütun Yüzdesi	47,6%	47,6%
			Frekans	22	22
			Sütun Yüzdesi	52,4%	52,4%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	15	20	35
		Var	Sütun Yüzdesi	93,8%	100,0%	97,2%
			Frekans	1	0	1
			Sütun Yüzdesi	6,3%	0,0%	2,8%
$\chi^2 = 1,286$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,257> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,186						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	16	18	34
		Var	Sütun Yüzdesi	88,9%	100,0%	94,4%
			Frekans	2	0	2
			Sütun Yüzdesi	11,1%	0,0%	5,6%
$\chi^2 = 2,118$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,146> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,236						
İMALAT SANAYİİ	12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	46	186	232
		Var	Sütun Yüzdesi	97,9%	99,5%	99,1%
			Frekans	1	1	2
			Sütun Yüzdesi	2,1%	0,5%	0,9%
$\chi^2 = 1,125$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,289> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,069						
HOLDİNGLER	12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans	40	62	102
		Var	Sütun Yüzdesi	90,9%	96,9%	94,4%
			Frekans	4	2	6
			Sütun Yüzdesi	9,1%	3,1%	5,6%
$\chi^2 = 1,769$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,184> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,127						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	12-a.YAG'dan MDV'ye transfer	Yok	Frekans		37	37
		Var	Sütun Yüzdesi		88,1%	88,1%
			Frekans		5	5
			Sütun Yüzdesi		11,9%	11,9%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	18	18	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
İMALAT SANAYİİ	12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	47	187	234
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
HOLDİNGLER	12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans	41	63	104
		Var	Sütun Yüzdesi	93,2%	98,4%	96,3%
			Frekans	3	1	4
			Sütun Yüzdesi	6,8%	1,6%	3,7%
$\chi^2 = 2,019$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,155> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,135						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	12-b.YAG'dan Stoklara transfer	Yok	Frekans		42	42
			Sütun Yüzdesi		100,0%	100,0%
Değişken ve denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	14	20	34
		Var	Sütun Yüzdesi	87,5%	100,0%	94,4%
			Frekans	2	0	2
			Sütun Yüzdesi	12,5%	0,0%	5,6%
$\chi^2 = 2,647$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,104> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,262						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	11	16	27
		Var	Sütun Yüzdesi	61,1%	88,9%	75,0%
			Frekans	7	2	9
			Sütun Yüzdesi	38,9%	11,1%	25,0%
$\chi^2 = 3,704$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,054< $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,305						

İMALAT SANAYİİ	12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	42	161	203
			Sütun Yüzdesi	89,4%	86,1%	86,8%
		Var	Frekans	5	26	31
			Sütun Yüzdesi	10,6%	13,9%	13,2%
$\chi^2 = 0,348$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,555> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,039						
HOLDİNGLER	12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans	35	56	91
			Sütun Yüzdesi	79,5%	87,5%	84,3%
		Var	Frekans	9	8	17
			Sütun Yüzdesi	20,5%	12,5%	15,7%
$\chi^2 = 1,244$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,265> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,107						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	12-c.MDV'den YAG'a transfer	Yok	Frekans		39	39
			Sütun Yüzdesi		92,9%	92,9%
		Var	Frekans		3	3
			Sütun Yüzdesi		7,1%	7,1%
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	18	18	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
İMALAT SANAYİİ	12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	47	186	233
			Sütun Yüzdesi	100,0%	99,5%	99,6%
		Var	Frekans	0	1	1
			Sütun Yüzdesi	0,0%	0,5%	0,4%
$\chi^2 = 0,252$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,615> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,033						
HOLDİNGLER	12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans	40	61	101
			Sütun Yüzdesi	90,9%	95,3%	93,5%
		Var	Frekans	4	3	7
			Sütun Yüzdesi	9,1%	4,7%	6,5%
$\chi^2 = 0,834$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,361> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,088						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	12-d.Stoklardan YAG'a transfer	Yok	Frekans		42	42
			Sütun Yüzdesi		100,0%	100,0%
Değişken ve denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	16	20	36
			Sütun Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%
Değişken sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.						
GAYRİMENKUL , İNŞAAT VE MADENCİLİK	13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	13	10	23
			Sütun Yüzdesi	72,2%	55,6%	63,9%
		Var	Frekans	5	8	13
			Sütun Yüzdesi	27,8%	44,4%	36,1%
$\chi^2 = 1,084$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,298> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,171						
İMALAT SANAYİİ	13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	45	183	228
			Sütun Yüzdesi	95,7%	97,9%	97,4%
		Var	Frekans	2	4	6
			Sütun Yüzdesi	4,3%	2,1%	2,6%
$\chi^2 = 0,673$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,412> α = 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,054						
HOLDİNGLER	13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	Yok	Frekans	39	54	93
			Sütun Yüzdesi	88,6%	84,4%	86,1%

	uğrayanların tutarı Var	Frekans	5	10	15
	var/yok	Sütun Yüzdesi	11,4%	15,6%	13,9%
$\chi^2 = 0,396$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,529> $\alpha = 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,060					
TOPTAN,	13.Değer	Yok	Frekans	40	40
PERAKENDE,	düşüklüğüne		Sütun Yüzdesi	95,2%	95,2%
TİCARET,	uğrayanların tutarı Var	Frekans	2	2	
ULAŞTIRMA,	var/yok	Sütun Yüzdesi	4,8%	4,8%	
HABERLEŞME					
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz.					

Tablo 4.30. Yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisi

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açıklama Endeksinde yer alan değişkenlere sektörlere göre denetim firmalarının etkisinin değerlendirilmesi:

Aranan kriterlerin tamamının olduğu sektörler:

“1.Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkeni holdinglerde diğer denetim firmaları tarafından açıklanmıştır.

“5.Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/gerçeğe uygun değer ile)” değişkeni holdinglerde diğer denetim firmaları, gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır.

“7.Gerçeğe uygun değer değişimleri” değişkeni gayrimenkul sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmıştır.

“8.Gerçeğe uygun değer tespiti yapanlar” değişkeni gayrimenkul sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmıştır.

“11.Kullanılan amortisman yöntemi” değişkeni holdinglerde diğer denetim firmaları, gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmıştır.

Aranan kriterlerin tamamının olmadığı sektörler:

“1.Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı” değişkeni gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“2-a.Kira geliri” değişkeni elektrik sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“2-b.Faaliyet gideri” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, elektrik sektöründe dört büyük denetim firması, gayrimenkul sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“3.Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme), 4.Kiralananlara ait haklar” değişkenleri tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamış olmakla birlikte, elektrik sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“5.Sonraki ölçüm (maliyet bedeli/ gerçeğe uygun değer ile)” değişkeni elektrik sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmamıştır.

“6.Gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği varsayımları” değişkeni elektrik ve gayrimenkul sektörlerinde her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“7.Gerçeğe uygun değer değişimleri, 8.Gerçeğe uygun değer tespiti yapanlar” değişkenleri elektrik sektöründe her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmamıştır.

“9.Yabancı para çevrim net kur farkları” değişkeni tüm sektörlerde ağırlıklı olarak açıklanmamıştır.

“11.Kullanılan amortisman yöntemi” değişkeni elektrik sektöründe dört büyük denetim firması tarafından açıklanmamıştır.

“12-a.Yatırım amaçlı gayrimenkullerden maddi duran varlıklara transfer, 12-b.Yatırım amaçlı gayrimenkullerden Stoklara transfer, 12-c.Maddi duran varlıklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer, 12-d.Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer, 13.Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok” değişkenlerinin tamamı veya tamamına yakını tüm sektörlerde açıklanmamıştır.

Sektör	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Aranılan Kriterlere Açıklama Var Olarak Verilmiş Cevapların Toplamı			Denetim Firma Grubu		
				Diğer	Dört büyük denetim firması	Toplam
ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ	Toplam 5 madde ve denetim daha az (zayıf) puan grubu	Frekans Sütun Yüzdesi		16 100,0%	20 100,0%	36 100,0%
Toplam denetim puanı sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK	Toplam 5 madde ve denetim daha az (zayıf) puan grubu	Frekans Sütun Yüzdesi		12 66,7%	0 0,0%	12 33,3%
	6 - 10 madde arasında (iyi) grubu	Frekans Sütun Yüzdesi		5 27,8%	18 100,0%	23 63,9%
	11 madde ve üzeri (çok iyi)	Frekans Sütun Yüzdesi		1 5,6%	0 0,0%	1 2,8%
χ2 = 20,348 ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,001<α= 0,05 ile Olağanlık Katsayısı= 0,601						
		Frekans		33	124	157

İMALAT SANAYİİ	Toplam	5 madde ve	Sütun Yüzdesi	70,2%	66,3%	67,1%
	denetim	daha az (zayıf)	Frekans	13	60	73
	puan	6 - 10 madde	Sütun Yüzdesi	27,7%	32,1%	31,2%
	grubu	arası (iyi)	Frekans	1	3	4
		11 madde ve	Sütun Yüzdesi	2,1%	1,6%	1,7%
$\chi^2 = 0,381$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,826> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,040						
HOLDİNGLER	Toplam	5 madde ve	Frekans	11	27	38
	denetim	daha az (zayıf)	Sütun Yüzdesi	25,0%	42,2%	35,2%
	puan	6 - 10 madde	Frekans	32	33	65
	grubu	arası (iyi)	Sütun Yüzdesi	72,7%	51,6%	60,2%
		11 madde ve	Frekans	1	4	5
$\chi^2 = 5,021$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,081< $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,211						
TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME	Toplam	5 madde ve	Frekans		30	30
	denetim	daha az (zayıf)	Sütun Yüzdesi		71,4%	71,4%
	puan	6 - 10 madde	Frekans		11	11
	grubu	arası (iyi)	Sütun Yüzdesi		26,2%	26,2%
		11 madde ve	Frekans		1	1
Denetim firma grubu sürekli olduğu için istatistik hesaplanmaz						
	Toplam	5 madde ve	Frekans	72	201	273
	denetim	daha az (zayıf)	Sütun Yüzdesi	57,6%	60,7%	59,9%
	puan	6 - 10 madde	Frekans	50	122	172
	grubu	arası (iyi)	Sütun Yüzdesi	40,0%	36,9%	37,7%
		11 madde ve	Frekans	3	8	11
$\chi^2 = 0,029$ ve Anlamlılık Düzeyi (P)= 0,825> $\alpha= 0,05$ ile Olağanlık Katsayısı= 0,091						
		üzeri (çok iyi)	Sütun Yüzdesi	2,4%	2,4%	2,4%

Tablo 4.31. Yatırım amaçlı gayrimenkuller toplam denetim puan grubunun sektör ve denetim firmaları açısından sınıflandırılması

Yatırım amaçlı gayrimenkuller toplam denetim puan grubu ile “sektör ve denetim firmaları” arasında istatistiksel olarak yapılan ki-kare testi sonuçlarına göre ilişki yoktur. Olağanlık katsayısına göre iki grup denetim firması arasında güçlü ayrıştırma görünmemekle birlikte, teoride dört büyük denetim firması denetiminin yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama değişkeninde yer alan sorulara “5 madde ve daha az (zayıf)” ölçekte katkı yaptığı görülmüştür. Bu ölçeğe en yüksek katkı sırasıyla elektik, toptan, imalat sektörünce yapılmıştır.

Maddi duran varlıklar standardı ile ilgili bazı özellikli konular dışında, açıklamaların standartlaştığı; yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili daha çok geleneksel yaklaşımların izinden gidildiğine dair sonuca ulaşan çalışmamız, daha önce yapılmış çalışmalarla benzer sonuçlara ulaşmıştır. Bu çalışmalar (Marşap, Çil Koçyiğit ve Çına Bal (2007), (Öztürk, 2011), (Çil Koçyiğit, 2013), (Coşkun, 2016a), (Esen ve Sakin, 2009), (Ali, Kamran ve Darren, 2004), (Bahadır ve Tolga, 2013), (Christensen ve Nikolaev, 2009) tarafından yapılmıştır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada işletmelerin toplam varlıklarının önemli bir bölümünü oluşturan maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin öncelikle muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenmesi (değerlemesi, amortismanına tabi tutulması vb.), kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması gibi açıklamalar muhasebe uygulamaları açısından ele alınmıştır.

Yasal esaslar VUK ve ilgili diğer vergi yasaları ile TTK açısından incelenmiştir. Muhasebe uygulamaları MSUGT'ler ile TMS'ler kapsamında değerlendirilmiştir.

Konunun teorik çerçevesi incelendiğinde ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

İşletmelere vergi yasaları mali kar, muhasebe standartları ticari kar boyutu ile baksa da, aslında global dünyada potansiyel yatırımcı bakış açısının ön plana çıkmış olması nedeni ile, mümkün olduğunca vergi düzenlemelerinin de, bu bakış açısına daha yakın durması hedeflenmektedir. Ne var ki, vergi için muhasebenin ön plana çıktığı ülke düzenlemelerinde, bilgi için muhasebenin ön plana çıktığı uluslararası düzenlemelerde yeknesaklık sağlanmasının, bire bir mümkün olmadığı anlaşılmaktadır.

Çalışmanın uygulamasında; açıklanması gereken muhasebe politikalarından hareketle oluşturulan açıklama endeksleri “basit ağırlıksız Laspeyres endeksi” kullanılarak içerik analizine, açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ki-kare bağımsızlık testine tabi tutulmuştur.

Çalışmaya konu olan varlıklara yönelik içerik analizi sonuçları; muhasebe uygulamaları ve finansal raporlarda dikkat çeken hususlarla ilgili olup, ayrıca her bir duran varlığa ilişkin analiz bulgularının bir arada ele alınmasıyla en yüksekte en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılıkları sırasıyla elde edilmiştir. İlişki analizine göre açıklama endeksleri ile denetim firma grubu ilişkisi ortaya konulabilmiştir.

BİST 100 Şirketleri Finansal Raporlarında İncelenen Varlıklarla ilgili Dikkat Çeken Hususların Değerlendirilmesi

Standartlarda temel düzeyde açıklanması gereken bilgiler yer almakla birlikte, ilave açıklamaya yönelik herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Önemlilik kavramına uygun olarak değerlendirilen bilgiler dipnotlarda açıklanırken, tam açıklama kavramı gereği standartlarda belirtilen hususların, şirketlerde konuya ilişkin durum varsa, şirketlerin finansal raporlarında yer alması gerekmektedir. Bu bağlamda bazı şirketler temel düzeyde olması gereken bilgileri açıklarken, bazılarının daha fazla bilgi açıklayarak daha kapsamlı dipnotlar verdikleri görülmüştür. Konuyu seçmemizdeki amaç, şirketlerin önemlilik ve tam açıklama kavramları gereğince standartlarda belirtilen temel bilgilerin yanı sıra ek bulguları açıklamaya yöneliyorlar mı? sorusuna aranan cevap olmuştur. Bu doğrultuda incelenen sektörlerde temel düzeyde ne konulması gerekirken neyin konulduğu ile ek açıklamaların varlığından hareketle bir puanlama sistemi oluşturulmuştur. Bu sistemle endeksler ve ilişkiler ortaya konulabilmiştir. Açıklama endekslerini oluştururken standartlarda yer alan kural ve ilke bazlı yaklaşımlar dikkate alınmıştır. Bu yaklaşımlardan hareketle oluşturulan değişkenlerin birçoğu sektörlere ait 2014-2018 yılları arası incelendiğinde, endeks dışı bırakılmış veya bazı kriterler birleştirilmek durumunda kalınmıştır. 2019 yılı verileri yeniden oluşturulan değişkenlere göre değerlendirilmiştir.

2014-2018 yılları arası toplam 380 veri içinden söz konusu kriterlerden bazılarını raporlarında açıklayanların adedi ve sektör adlarının kısaltılmış hali aşağıda yer aldığı gibidir.

“Maddi Duran Varlıklar ediniminde sektöre özgü açıklamalar” değişkeninde birleştirilerek açıklanan kriterler ‘maden hakları ve kaynaklarının geliştirilmesi veya korunması için edinilenler (3 adet elektrik, 5 adet imalat, 14 adet madencilik), güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilenler (20 adet madencilik, 13 adet imalat, 2 adet holding, 5 adet ulaştırma), birleşme yolu ile edinilenler (3 adet elektrik, 1 adet madencilik, 15 adet imalat, 22 adet holdingler, 4 adet ulaştırma sektöründe), devlet teşvikleri veya bağışları ile edinilenler (10 adet elektrik, 120 adet imalat, 18 adet madencilik, 33 adet holdingler, 14 adet ulaştırma)’.

Tüm sektörlerde “sonraki ölçüm (maliyet modeli)” değişkeni 376, “yeniden değerlendirme modeli” değişkeni 157, “her iki değerlendirme modelini” kullananların sayısı ise 310 adettir.

“Amortisman ayrılmasının durması” değişkeninde birleştirilerek açıklanan kriterler ‘tamamen itfa, atıl bırakma (kullanımdan kaldırma/satış amaçlı) (her sektörde toplam 296 adet), üretimin olmaması (3 adet elektrik, 3 adet gayrimenkul, 26 adet imalat, 4 adet toptan sektöründe) kalıntı değere göre (3 adet gayrimenkul sektöründe)’.

Aşağıda yer alan bazı durumlarla ilgili bilgiler ayrıntılı açıklanırken, bazı şirketlerde genel bilgiler verilerek, ayrıntı açıklanmamıştır. Bazılarında ise finansal tablolarında tutar olduğu halde, bu bilgilere dipnotlarda değinilmemiş veya tutar olmadığı halde, ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Güvenlik ve çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklara kimya, petrol sanayisinde dahi rastlanmamıştır. Sadece İpek Enerji A.Ş. ve Koza Altın A.Ş.’de açıklama yer almıştır. Arçelik’in 2014 ve 2015 yılı raporlarında Çevre Koruma Kanunu gereği karşılaşılan maliyetlerin ne olduğunu izleyen dönem raporlarında açıklanmamıştır. Bunun yanı sıra faaliyetleri arasında madencilik olduğu halde “maden hakları ve kaynakları” ile ilgili açıklama yapmayan şirketler olduğu görülmüştür. Örneğin; Global Yatırım Holding A.Ş.

Maliyet unsuru olarak yenileme harcamaları ile büyük çaplı kontroller ile yedek parça ve bakım malzemeleri ile ilgili ayrıntı ve tutar açıklamaktan ziyade araştırmanın kısıtları bölümünde belirtildiği üzere matbu ifadelere yer verilmiştir.

Genellikle finansal raporların dipnotlarındaki maddi duran varlıklar “çıkışlar” kalemindeki tutarların nedenleri (satış, amortisman süresini tamamlama, hurdaya dönüşme, doğal afetler nedeni ile mi envanterden düşüldüğü veya başka ortaklığa devredildiği için mi, çıkış yapıldığı) açıkça belirtilmemiştir. Bunun yanı sıra transferlerle ilgili açıklamalar genellikle yeterli düzeyde verilmiştir.

Maddi duran varlıklarına yeniden değerlendirme yapmadığı halde, raporunda konuyu tüm yönleriyle anlatan çok sayıda rapora rastlanmıştır. Ör; Sasa A.Ş. 2019, Bera 2019.

Bilançosunda yatırım amaçlı gayrimenkul kalemi olmadığı halde dipnotlarda bunlara ilişkin matbu açıklama yapan şirketlere rastlanmıştır. Örneğin; Tatgıda 2019, Otokar A.Ş., Parsan A.Ş., Afyon A.Ş., THY 2019.

Birleşme yolu ile edinilen maddi duran varlıkları incelerken, birleşmesi olmadığı halde ilgili standartlara göre sayfalarca açıklama yapıldığı görülmüştür.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin faaliyet giderleri, kira gelirleri ile ilgili ayırımına, kira gelirlerinin yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilip edilmediğine raporlarda özen gösterilmemiştir.

İncelenen Varlıklara İlişkin İçerik Analizi Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmanın uygulamasında incelenen veri setinden hareketle TMS'ler açısından, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili finansal tablo ve dipnotlarda yapılması gereken açıklamalara istinaden sektörel açıklama endeksleri oluşturulmuştur. Kapsam olarak BİST 100'de beş sektöre (finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüpleri hariç) ayrılan 76 şirketin 2014 ve 2019 yılları arası altı yıllık dönemi endekslenerek içerik analizi yapılmıştır. Bu sayede açıklanan maddi varlıklarla ilgili muhasebe politikaları açıklama derecesinin ne olduğunu tespit etmek araştırmanın temel problemlerinden birini oluşturmuştur.

Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe politikaları açıklama endekslerinde yer alan ifadelere, şirketlerin açıklama yapma durumuna göre “1 veya 0” değeri atanarak bir açıklama seviyesi tespit edilmiştir. Açıklamanın kapsamı dikkate alınmamıştır. Buna göre 2014 yılı verilerini 100 kabul eden “basit ağırlıksız Laspeyres endeksine” göre;

-Maddi Duran Varlıklar Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekte en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla elde edilmiştir. Denetleme değişkenlerinin sayısının yıllar itibarıyla değişmesine bağlı olarak en istikrarlı sektörlerin “elektrik, gaz, su ve teknoloji sektörü ile toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektörü” olduğu söylenebilir.

Ayrıca araştırma bulgularında belirtilen açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektörlerle⁴⁶ göre yapılan sıralama ile yukarıda yapılan sıralama uyum sağlamıştır.

-Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında; elde edilen bulgulara göre en yüksekten en düşüğe 2014-2019 yılları sektör açıklayıcılığı sırasıyla elde edilmiştir. Denetleme değişkenlerinin sayısının yıllar itibariyle değişmesine bağlı olarak en istikrarlı sektörlerin “imalat sanayii sektörü ile holdingler” olduğu söylenebilir. Ancak araştırma bulgularında belirtilen açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektörlerle⁴⁷ göre yapılan sıralama ile yukarıda yapılan sıralama uyum sağlamamıştır.

Sektörlerin açıklama değişkenlerinin her iki varlık grubuna ilişkin aynı anda artış gösterdiği ortak dönemler; 2015 ve 2016 yılları ile 2016 ve 2017 yılları arasındadır. Her iki varlık grubuna ilişkin bazı sektör endekslerinin azalış seyri ise sektör açıklayıcılıklarını olumsuz yönde etkilemiştir.

İncelenen Varlıklara İlişkin Ki-Kare İlişki Analizi Bulgularının Değerlendirilmesi

Maddi Duran Varlıklar Standardı ile ilgili ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarının özelden genele değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir.

Maddi duran varlıklara ilişkin özellikli sayılabilecek konular; “maddi duran varlık ediniminde sektöre özgü açıklamalar, maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması, maddi duran varlık olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri, amortisman ayrılmasının durdurulması, değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” ağırlıklı olarak dört büyük denetim firması tarafından açıklanmıştır. “Sonraki ölçüm” ve “amortisman” gibi geleneksel konuların her iki denetim firma grubu tarafından yeterli açıklamaların olduğu saptanmıştır. Bunun aksine, her iki denetim firma

⁴⁶Açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektör sıralaması: “Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2014-2015 yılları arasında %29); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2016-2017 yılları arasında %23); imalat sanayii (2014-2015 yılları arasında %12); holdingler (2016-2017-18 yılları arasında %10); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2015-2016 yılları arasında %2)” şeklindedir.

⁴⁷Açıklayıcılık düzeyleri en yüksek oranlarda gerçekleşen sektör sıralaması: “Elektrik, gaz, su ve teknoloji (2017 ve 2018 yılları arasında %33); imalat sanayii (2015 ve 2016 yılları arasında %14); gayrimenkul, inşaat ve madencilik (2016 ve 2017 yılları arasında %9); holdingler (2016 ve 2017 yılları arasında %6); toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme (2015 ve 2016 yılları arasında %4)” şeklindedir.

grubunun; “maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller” değişkenine ağırlıklı olarak açıklama yapmadıkları görülmüştür.

Toplam 15 puandan oluşan maddi duran varlıklar açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “6 ile 10 madde arasında” incelenen değişkenlerin %57,9 oranıyla dört büyük denetim firması, %56 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçeğe en yüksek katkı imalat ve toptan sektörünce yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“H₁: Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

Raporlarda yukarıda belirtilen özellikli sayılabilecek konular dışında çok fazla eksikliğin veya boşluğun tespit edilmemiş olması, TMS 16’nın uygulayıcılar tarafından kavrandığı ve finansal raporlara yansıtıldığı belirlenmiştir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ile ilgili ki-kare bağımsızlık testi sonuçlarının özelden genele değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin açıklanan kriterlere bakıldığında; bunların dört büyük denetim firmasına göre, diğer denetim firmalarınca daha yüksek oranda açıklanmıştır. Örneğin; “kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı, sonraki ölçüm (maliyet bedeli/ gerçeğe uygun değer ile), kullanılan amortisman yöntemi” gibi konular.

“Kira geliri, faaliyet gideri, bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme) yatırım amaçlı gayrimenkuller” konularının her iki denetim firma grubu tarafından açıklanmadığı görülmüştür.

Sonraki ölçümde maliyet veya gerçeğe uygun değer yönteminden hangisinin kullanıldığına dair diğer denetim firmalarınca daha fazla açıklama yapılmış olsa da, gerçeğe uygun değer yöntemine dair “gerçeğe uygun değer değerlendirme tekniği

varsayımları, değişimleri, tespiti yapanlar” konularına, her iki denetim firma grubunun benzer oranlarda açıklama yapmadıkları anlaşılmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin özellikli sayılabilecek konular; “kiralananlara ait haklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ile diğer varlıklar arasındaki transferler” konularının açıklanmama oranı dört büyük denetim firmalarında yüksektir. “Yabancı para çevrim net kur farkları, maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemi arasındaki transferler” konularının açıklanmama oranı ise diğer denetim firmalarında yüksektir. “Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı” bilgisi ise her iki denetim firma grubu tarafından yüksek oranlarda açıklanmamıştır.

Toplam 17 puandan oluşan yatırım amaçlı gayrimenkuller açıklama endeksinde; en fazla yoğunluğun olduğu “5 madde ve daha az arasında” incelenen değişkenlerin %60,7 oranıyla dört büyük denetim firması, %57,6 oranıyla diğer denetim firmaları tarafından sunulmuş olduğu görülmüştür. Bu ölçüğe en yüksek katkı sırasıyla elektik, toptan, imalat sektörüncü yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuca göre; dört büyük denetim firması frekans ve oransal olarak açıklamalara daha fazla ağırlık vermiştir. Her ne kadar bu sonuç;

“H₁: Seçilmiş denetim kriterleri için belirlenen açıklama düzeyi ile dört büyük denetim firması arasında bir ilişki vardır” hipotezini doğrulamış olsa da, olağanlık katsayılarına göre denetim firma grupları arasında güçlü ayrıştırma görülmediğinden, iki denetim firma grubundan birinin diğerine denetim üzerine büyük etkisinin olmadığı söylenebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili aranan kriterlerin çoğu raporlarda yer almamıştır. Belirlenen kriterlere göre raporlarda incelenen bilgilerin yokluğu aslında raporlamanın halen standartlaşmamış olduğunu göstermiştir.

İçerik ve ilişki analizlerinin bir arada değerlendirdiğimizde; ülkemiz açısından sektörler bazında BİST 100’ü denetleyen denetim firma grupları arasında büyük farkın olmayışı, ya her iki denetim firma grubunun benzer şekillerde denetim yaptıklarını, ya da BİST 100 şirketlerinin raporlarında benzer açıklamaları yaptıklarını göstermektedir. Sonraki yıllara ilişkin yapılacak çalışmalar bu benzerliğin değişip değişmediğini ortaya koyma açısından önemli olabilir.

Çalışmada “toptan, perakende, ticaret, ulaştırma, haberleşme sektöründe” denetimin altı yıl boyunca dört büyükler tarafından yapılması, bu sektörde dört büyüklerin uzmanlaştığını göstermede önemli olabilir.

İster dört büyükler tarafından, ister diğerk firmalar tarafından denetlenmiş olsun, olması gereken temel açıklamaların, tüm sektörlerdeki temel varlıkları gösteren maddi duran varlıklar açısından raporlandığını, ancak yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili özellikli konulara dair seçilmiş denetim kriterlerinin tam olarak raporlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Finansal tabloların daha kolay okunabilir, anlaşılabilir olması adına, finansal tablolarda olmayan kalemlere ilişkin tutarlara ait dipnot bilgilerinin verilmemesi ile dipnotlarının sadeleştirilmesi sayesinde anlaşılabilirliğin kolaylaşacağı düşünölmektedir.

Çalışma maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe politikaları açıklama seviyesinin tespit edilmesine yönelik örnek teşkil eden bir çalışma olduğundan literatüre katkı sağılayacağı beklenmektedir.

Sonraki çalışmalarda BİST 100 yerine, örneğın; sektörel bazda veya borsada işlem gören tüm şirketler gibi başka veri tabanları kullanılarak muhasebe politikaları açıklama seviyeleri araştırılabilir. Açıklama düzeyleri var ya da yok kriteri ile değıl, açıklama seviyesi de derecelendirilerek bir çalışma yapılabilir. Pandemi dönemi olarak kabul edilen 2019-2021 yılları arası ayrı bir dönem olarak ele alınıp, pandeminin etkilerine bakılabilir. Araştırma kapsamına alınmayan finans, bankacılık, girişim sermayesi ortaklıkları, sigortacılık, futbol kulüplerinin finansal raporlarına bu çalışma ayrıca yapılabilir.

KAYNAKLAR

- Akbulut, A. (Editör). (2011). *Ticari Kardan Mali Kara Geçiş*, (Gözden Geçirilmiş 3. Baskı), Ankara: TÜRMOB Yayınları – 414.
- Akdoğan, N. (2020, 3-5 Ocak). “Açılış Konuşması”, Başkent Üniversitesi 5. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı’nda sunuldu, Ankara.
- Akdoğan, N., Aktaş, M., Anaforoğlu, P., Atalay, B., Eren, K. ve Özdemir, C. (2015). “Ulusal ve Gözaltı Pazarında İşlem Gören Şirketlerin TFRS 5 Kapsamında Satış Amaçlı Duran Varlık Kullanım Eğilimlerinin 2009-2014 Dönemi Finansal Tablolarında İncelenmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (3), 153-199, (EBSCOHOST Business Source Complete).
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, (Yenilenmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı), İSTANBUL: İSMMO Yayınları No: 83.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (Kasım 1998). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, (Genişletilmiş 6. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akyol, M. E. (2011). “Maddi Duran Varlıkların VUK ve Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi”, *Yaklaşım*. (<http://muhassebe-haber.blogspot.com/2011/12/maddi-duran-varliklarn-vuk-ve-muhasebe.html>, Erişim tarihi: 08.01.2019).
- Akpınar, A. (2021). “Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebeleştirme ve Değerleme-BIST 100 Endeksindeki Firmaların Yeniden Değerlemeye İlişkin Uygulamaları”, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 13 (24), 354-374. (<https://dergipark.org.tr/en/pub/ksbd/issue/62451/809510>, Erişim tarihi: 19.04.2022).
- Alkan, B. Ş. (2018). “Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Special Issue of MODAV 15. International Conference on Accounting, 819-837. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/635167>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Altındağ, M. (Eylül 2001). *En Son Değişikliklerle Vergi ve Revizyon Rehberi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Altuğ, O. ve Ayboğa, H. (Ağustos 1997). *Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi El Kitabı*, İstanbul: Alfa.
- Al-Shammari, B. (2011). “Factors Influencing the Extent of Mandatory Compliance with International Financial Reporting Standards: The Case of Kuwaiti Listed Companies”, *Journal of International Business and Economics*, 11, 4 (2011): 11-31⁴⁸.
- Ali, M. J., Kamran A. ve Darren H. (2004). “Disclosure Compliance with National Accounting Standards by Listed Companies in South Asia”, *Accounting and Business Research*, 34,3 (2004): 183-199. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2004.9729963>, Erişim tarihi: 03.08.2022).

⁴⁸Çalışmanın aslına ulaşıl原因amamış, içerik bilgisi (Demir ve Bahadır, 2014) adlı çalışmadan alınmıştır.

- Anaforoğlu, P. (2015). *Ülkemiz Amortisman Uygulamasındaki Gelişmeler (1926-2013 Yılları Arası)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Azmi, A. F. (2018). *Revaluation of Fixed Assets and Future Firm Performance: Determining the Effectiveness of Temporary Tax Cut Policy for Fixed Assets Revaluation in Indonesia*, Doctoral Dissertation, Universitas Gadjah Mada. (https://scholar.google.com/scholar?cluster=17665860111047092111&hl=en&as_sdt=0,5, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Bahadır, O. ve Tolga, B. (2013). "Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence from Turkey". *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), 388. (http://online-cig.ase.ro/jcig/art/12_3_1.pdf, Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Barlev, B., Fried, D., Haddad, J. R. and Livnat, J. (2007). "Reevaluation of Revaluations: A Cross-Country Examination of the Motives and Effects on Future Performance", *Journal of Business Finance and Accounting*, 34(7-8), 1025-1050. (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1468-5957.2007.02019.x>, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Bozdemir, E. (2022). "Teknolojik Değişmeler Açısından Amortisman Uygulamalarının Gerçeğe Uygun Sunumu ve Yönetimsel Kararlar Üzerindeki Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, 32, 13-33. (<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/169malicozum/3.pdf>, Erişim tarihi: 20.04.2022).
- Bozkulak, Ö. (Temmuz 2018). *Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortismanı ile ilgili Özellikli Konular*, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas. (file:///C:/Users/xx/Downloads/512650.pdf, Erişim tarihi: 06.12.2018).
- Busso, D. (2014). "Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement? An Empirical Analysis of the Real Estate Sector in Europe", *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 3(4). (<http://dl6.globalstf.org/index.php/gbr/article/view/809>, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Cesur Deniz, Z. (2018). *İşletmelerde Sermaye Yapısı ve Performans İlişkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 06.12.2018).
- Cerf, A. R. (1961). *Corporate Reporting and Investment Decisions*, University of California, Berkeley⁴⁹.
- Christensen, H. B., Nikolaev, V. (2009). "Who Uses Fair Value Accounting for Non Financial Assets After IFRS Adoption", *Unpublished SSRN Working Paper*. (<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.417.4867&rep=rep1&type=pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Cooke, T. E. (1989). "Voluntary Corporate Disclosure By Swedish Companies". *Journal of International Financial Management & Accounting*, 1(2), 171-195. (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-646X.1989.tb00009.x>, Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Cooke, T. E., Wallace, R. (1989). "Global Surveys of Corporate Disclosure Practices and Audit Firms: A Review Essay", *Accounting and Business Research*, Vol. 20,

⁴⁹ Çalışmanın aslına ulaşılamamış, içerik bilgisi (Cooke, 1989) adlı çalışmadan alınmıştır.

- No.77, Pp.47-57.
(<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.1989.9729394?journalCode=rabr20>, Erişim tarihi: 10.12.2018).
- Copiello, S. ve Bonifaci, P. (2018). “Depreciated Replacement Cost: Improving the Method Through a Variant Based on Three Cornerstones. Real Estate Management and Valuation”. 26(2), 33-47.
(<https://content.sciendo.com/view/journals/remav/26/2/article-p33.xml>, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Coşkun, S. (2016a). *TMS-TFRS Uygulamaları Çerçevesinde Seçilen Muhasebe Politikaları, Tahmin ve Hataların İncelenmesi: Borsa İstanbul Sektörler Arası Karşılaştırmalı Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
(file:///C:/Users/xx/Downloads/440762.pdf, Erişim tarihi: 07.12.2018).
- Coşkun, S. (2016b). “Teşvik Kapsamında Elde Edilen Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”. *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*, 5(7).
(<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/226740>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Çaldağ, Y. ve Ayanoğlu, Y. (Eylül 2015), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetinkaya, N. (2017). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesinde Gerçeğe Uygun Değer Tespiti ve Türkiye’deki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 2(4):69-83.
(<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/341904>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Çil Koçyiğit, S. (2013). “İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) Açısından Değerlendirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(4): 254-272.
(https://www.isarder.org/isardercom/2013vol5issue4/vol.5_issue.4_article16_full_text.pdf, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Çürük, T. (Aralık 2004). “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 149-165.
(<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423910069.pdf>, Erişim tarihi: 18.12.2022).
- Darwish, Z. (2020). *Türkiye’de Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının ve Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıklarının Finansal Performanslarının Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
(<http://194.27.42.91/xmlui/handle/11480/7583>, Erişim tarihi: 15.03.2021).
- Demir, U. (2021). *Kamu Yayıncılığında Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Sağlanmasında Yayımlanan Finansal Raporlar ile Uygulanan Muhasebe Politikalarının Çeşitli Ülke ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Doktora tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
(<http://acikerisim.baskent.edu.tr:8080/bitstream/handle/11727/6838/10404037.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim tarihi: 02.08.2022).
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). “An Investigation of Compliance with International Financial Reporting Standards by Listed Companies in Turkey”, *Accounting and*

- Management Information Systems*, 13(1), 4. (http://online-cig.ase.ro/jcig/art/13_1_1.pdf, Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Demir, M., ve Onocak, D. (2021). “Muhasebe Bilgisinin Çevresi ve Muhasebe Bilgi Kalitesini Artıran ve Azaltan Faktörler”, *Journal of Academic Value Studies*, 7(3) (2021) 210-230. (https://javstudies.com/files/javstudies_makaleler/ca67beff-7df3-4d51-b723-e0e0c4444d70.pdf, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Demirbaş, M. (2018). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Örnek Vakalarla İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/497399>, Erişim tarihi: 03.12.2018).
- Derya Başkan, T. ve Tunç, A. (2021). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Arasındaki İlişkinin Uygulama Örneği ile İrdelenmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 2020 Özel Sayı, 108-126. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1419150>, Erişim tarihi: 20.04.2022).
- Dinç, E., Atabay, E. (2018). “Türkiye’deki Yasal Düzenlemelere göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4/2, 67-91. (http://jafas.org/articles/2018-4-2/5_Amortisman_FULL_TEXT.pdf, Erişim tarihi: 05.12.2018).
- Dumontier, P. ve Bernard R. (1998). “Why Firms Comply Voluntarily with IAS: An Empirical Analysis with Swiss Data”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9, 3(1998): 216-245. (<https://www.elibrary.ru/item.asp?id=6387201>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Erer, M. ve Hazır, Ç. A. (2014). “TFRS’ye göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 24(126), 15-28. (<http://eds.a.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=a5127bef-45d7-4362-9b28-ae9c8e102104%40sessionmgr4009>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Esen, Ö. M. ve Sakin, T. (2009). “Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma”, *Yönetim İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 20(64). (<http://www.ajindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423905600.pdf>, Erişim tarihi: 22.07.2022).
- Gay, L.P. (1987). *Educational Research Competencies for Analysis and Application*, Columbus: Merrill Publishing Comp.
- Glaum, M. ve Street D. L. (2003). “Compliance with the Disclosure Requirements of Germany’s New Market: IAS Versus US GAAP”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14, 1 (2003): 64-100. (<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1467-646X.00090>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Gökten, O. P. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara. (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/TezGoster?key=iTkOhwevEenJZ3onUvs52nxHm1Tsx6kCWItDqVVIDmdX9AFN8X_c1uSumcu98NK4, Erişim tarihi: 21.07.2022).

- Gönen, S. ve Gürel, A. (2016). “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(3):133-157. (https://jafas.org/articles/2016-2-3/9_TMS40_FULL_TEXT.pdf, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Güvemli, O. (1998). *Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı), İstanbul: ER-İŞ Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti. Yayın No:1.
- Haftacı, V. ve Kılınç, Y. (2020). “Muhasebe Politikası Seçim Kararları: Alternatif Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Gösterilmesine Yönelik Bir Örnek Uygulama”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16 (2), 349-367. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1090694>, Erişim tarihi: 21.07.2022).
- Hodgdon, C., Rasoul, H. T., Adhikari, A., ve Harless, D. W. (2009). “Compliance with International Financial Reporting Standards and Auditor Choice: New Evidence on the Importance of the Statutory Audit”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 44. (<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706308001118>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Janssen, J. (2018). “The Start of a Conversation on the Value of New Zealand’s Financial/Physical Capital”, *Living Standards Series Discussion Paper*, Wellington: New Zealand Treasury. (<https://treasury.govt.nz/sites/default/files/2018-07/dp18-07.pdf>, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Juhmani, O. I. H. (2012). “Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with IFRSs: Evidence from Companies Listed in Bahrain Stock Exchange”, *Journal of International Business and Economics*, 12, 2 (2012): 67-79⁵⁰.
- Kaldırım, Y., Özkan, Ö. (9-11 Kasım 2017). “Maddi Duran Varlıklar ve Sermaye Yapısı Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul’a Yönelik Araştırma”, *Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiri Özetleri Kitabı*, Ankara. (<http://www.registericpess.org/index.php/ICPESS/article/view/1987/237>, Erişim tarihi: 05.12.2017).
- Kalıpçı Çağırır F. ve Varıcı İ. (2015). “Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 0(44), 91-107. (<https://pdf.trdizin.gov.tr/pdf/d1RUaUs1Tmhab0JBa1QxVzVlaWNseFFvYS9ILzlGOVVHYkw1cTlMb0FraEdJR3loOWFiWWZZaVgxSGZxMHQ1UVhWYWd4eUNnZjcwMi9DNTdLWVGJURlpFK0ZPK2Nia3E3eHJNR0R5TGR2UjcvYmhtd1o0RUZFdlBIOS81aUw1SGFPZHRkNjIzSk80YVlJR3RJengzQ29BYVFVTHA4L0haeGp2YThkdKZ1Q3laVWg4WGNjNmK0VDdJRu0zMDJlAFdYmmd0SndIOVdPT2QvVWtKREFvNWV5RzErdjFXaXVVTC9udzUvcml1T0pxL3dDazg4NnFidEVKYVNwVExaQTN2Q2U1TjlrRjVlcTFZVStRPT0>, Erişim tarihi: 02.08.2022).
- Karabayır, M. E. (2012.) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi: İMKB Örneği*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler

⁵⁰ Çalışmanın aslına ulaşılamamış, içerik bilgisi (Demir ve Bahadır, 2014) adlı çalışmadan alınmıştır.

- Enstitüsü Ankara. (https://www.researchgate.net/profile/mehmet-karabayir-2/publication/336556935_uluslararası_finansal_raporlama_standartları_ve_mu_hasebe_kalitesi_ımkb_ornegi/links/5da5b865a6fdccdad545e589/uluslararası-finansal-raporlama-standartları-ve-muhasebe-kalitesi-ımkb-oernegi.pdf, Erişim tarihi: 22.07.2022).
- Kaya, U., Dinç E. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 343-364. (<https://search.trdizin.gov.tr/yayin/detay/75860/>, Erişim tarihi: 06.12.2018).
- Kazan, S., Özpeynirci, R. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Karaman İli Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kılıçkaplan, S. *İstatistiğe Giriş I*, (4. Baskı). Ankara: Alkım Yayınevi.
- Kıymetli Şen, İ., Özbirecikli, M. (Nisan 2018). “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı: 462-484. (https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/57096899/ILKSEN_MO_ZBIRECIKLI.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1544036943&Signature=WYYO9%2BrkL6JLNUgtXzmnYyUA3E%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DBOBI_FRS_NIN_MUHASEBE_UY_GULAMALARINA_GET.pdf, Erişim tarihi: 05.12.2018).
- KGK. TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu. 16/01/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete, (17. Güncelleme: 09/04/2015 tarihli ve 29321 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar. 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete (7. Güncelleme 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 10: Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar. 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete (4. Güncelleme 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 12: Gelir Vergileri. 28/03/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmi Gazete (13. güncelleme 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar. 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete (10. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü. 18/03/2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazete (20. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- KGK. TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete (8. güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete).
- Kızılot, Ş., Sarısu, E., Özcan, S. ve Kızılot, Z. (Mart 2004). *Gayrimenkul Rehberi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koç Yalkın, Y. (Mart 2012). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, (18. Basım), İstanbul: Nobel Yayın.
- Malone, D., Fries, C ve Jones, T. (1993). “An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry”, *Journal of Accounting, Auditing&Finance*, 8, 3(1993): 249-273.

- (<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558x9300800306>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Marşap, B., Çil Koçyiğit, S. ve Çına Bal, E. (Aralık 2007). “İMKB’de İşlem Gören Gıda, Tekstil ve Hizmet Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının Seçilen UFRS’ler Açısından İncelenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:9, Sayı: 4, s.99-120.
- Methibay, Y. (1999). *Tekdüzen Hesap Planı Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mevzuatı*, (5. Baskı), Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Naser K. (1998). “Comprehensiveness of Disclosure of non-financial Companies Listed on Amman Financial Market”, *International Journal of Commerce & Management*, 2,8 (1998): 88-119. (<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/eb047365/full/html>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Otlu, F. ve Çenberlitaş, İ. (2018). “TFRS 13 Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımları ve Standart Uyarınca Kaydileştirilmesi”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 345-362. (<http://www.dicle.edu.tr/Contents/494d52eb-c6bf-4aad-962c-8c0764437d1e.pdf>, Erişim tarihi: 06.12.2018).
- Ömürbek, V. ve Öztürk, M. (2013). “Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle ilgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme”, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 6 (3), 1-14. (<https://dergipark.org.tr/en/pub/muvu/issue/59864/865382>, Erişim tarihi: 02.08.2022).
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2016). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, (Gözden Geçirilmiş 6. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (Ekim 1998). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özdemir, F. S., Toksöz, T. ve Gürel, F. (2018). “İşletmelerin Ölçekleri İle Tercih Ettikleri Muhasebe Politikaları Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir İnceleme”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 126-138. (<https://dergipark.org.tr/en/pub/ohuibf/article/430490>, Erişim tarihi: 02.08.2022).
- Özerhan Y., ve Yanık, S. (2015). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Türmob Yayınları, No: 377.
- Öztürk, C. (2011). *Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Öztürk, C. (2011). *Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara.

- (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Özyer, M. A. (Şubat 2001). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Raithatha, M. ve Bapat, V. (2014). “Accounting Standards Compliance: Comparison between Manufacturing and Service Sector Companies from India”, *International Journal of Economics and Finance*, 6(9), 158. (<https://pdfs.semanticscholar.org/2586/2979e7db5c53f8770223e1bb04b41a373a2d.pdf>, Erişim tarihi: 03.08.2022).
- Say, S., Kınalı, F. (2021). “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması”, *International Academic Social Resources Journal*, (e-ISSN: 2636-7637), Vol:6, Issue:31; pp:1801-1807. (https://www.researchgate.net/profile/Servet-Say/publication/357419396_MADDI_DURAN_VARLIKLARDA_AMORTISMAN_UYGULAMALARININ_TURKIYE_MUHASEBE_STANDARTLARI_TMS_VE_VERGI_USUL_KANUNU_VUK_ACISINDAN_KARSILASTIRILMASI/links/61cd69beb8305f7c4b0e1fd6/MADDI-DURAN-VARLIKLARDA-AMORTISMAN-UYGULAMALARININ-TUERKIYE-MUHASEBE-STANDARTLARI-TMS-VE-VERGI-USUL-KANUNU-VUK-ACISINDAN-KARSILASTIRILMASI.pdf, Erişim tarihi: 19.04.2021).
- Sellhorn, T., Stier, C. (2018). “Fair Value Measurement for Long-Lived Operating Assets: Research Evidence”. *European Accounting Review*, 1-31. (<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2018.1511816>, Erişim tarihi: 28.11.2018).
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*, (17. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Suadiye, Ü. G. (2021). “Maddi Duran Varlıkların Muhasebe Politikası Seçimini Etkileyen Faktörler Üzerine Ampirik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 83-112. (<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/164malicozum/6.pdf>, Erişim tarihi: 16.05.2021).
- Şimşek, M. (2018). *TMS 16’ya göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği*, Yüksek Lisans Tezi Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sivas. (file:///C:/Users/xx/Downloads/513087.pdf, Erişim tarihi: 06.12.2018).
- Tolga, B. (Temmuz- Ağustos 2014). “UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması”, *Mali Çözüm Dergisi*. ([https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010_Buke_TO_LGA\[1\].pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/124malicozum/010_Buke_TO_LGA[1].pdf), Erişim tarihi: 04.08.2022).
- Tur, B. (Ocak 2018). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Maddi Duran Varlıklar*, Dönem Projesi, Pamukkale Üniversitesi, SBE. Denizli. (<http://acikerisim.pau.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11499/2562/Bar%C4%B1%C5%9F%20Tur.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, Erişim tarihi: 05.12.2018).
- Uluslan, H. (2007). “Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62(02), 167-198. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/36050>, Erişim tarihi: 21.07.2022).

- Uluslan, H. ve Doğan, İ. (2008). “Muhasebe Politikası Seçimi: Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler Ampirik Bir Çalışma”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.26, Sayı:1, 229-254. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/303582>, Erişim tarihi: 22.07.2022).
- Uluslan, H, Tıraşoğlu, Y. (2020). “Gerçeğe Uygun Değerin Finansal Oranlar Üzerine Etkisi: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (4), 725-762. (<https://dergipark.org.tr/en/pub/mbdd/issue/57901/763014>, Erişim tarihi: 15.03.2021).
- Uman, O. (2010). “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 190-199. (<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35624/395910>, Erişim tarihi: 30.12.2019).
- Üner, F. (2015). *Türkiye Muhasebe Standardı 40 Çerçevesinde Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Yalçın, E. (Kasım 2015). *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*, (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yazan, Ö. (2018). “Muhasebe ve Simülasyon Kuramı İlişkisi”, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, Cilt:9, Sayı:16. (<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/557558>, Erişim tarihi: 05.01.2019).
- Yıldırım, A. H. (2014). *Amortisman Uygulamaları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Yılmaz, B. B., (Nisan 2013). “Türkiye’deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/427451>, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- Yılmaz, E. (2013). “Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(4):273-289. (https://www.isarder.org/isardercom/2013vol5issue4/vol.5_issue.4_article17_full_text.pdf, Erişim tarihi: 08.12.2018).
- İnternet: Akdoğan, N. ve Sultanoğlu, B. (2017, 27-28 Eylül). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Ekonomik Büyümeye Katkısı”, KGK Muhasebe ve Denetim Sempozyumunda sunuldu, İstanbul. (http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/2_Banu%20SULTANO%20C4%9ELU-TFRS%20Uygulamas%C4%B1n%C4%B1n%20%C4%B0ktisadi%20Geli%C5%9Fmeye%20Katk%C4%B1s%C4%B1.pdf, Erişim tarihi: 05.12.2017).
- İnternet: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/765129>, Erişim tarihi: 11.10.2022.
- İnternet: <https://akademiksunum.com/index.jsp?modul=document&folder=575da8298ddc596619e701e2cc952ccacd0939a7>, Erişim tarihi: 11.10.2022.



EKLER



Ek: Endeks A: 2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar																						
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, TUTARLARI; ORANLARI				
İşletme Adı	YIL	Sektör	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirilen kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	12-a. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı	12-b. MDV'lerin tutarı	12-c. Oran	
Aksen	2014	ELEKTRİK	Engin' Gra	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Odas	2014	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Zoren	2014	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aksen	2015	ELEKTRİK	Engin' Gra	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Odas	2015	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Zoren	2015	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Aksen	2016	ELEKTRİK	KPMG	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Odas	2016	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Zoren	2016	ELEKTRİK	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Aksen	2017	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Odas	2017	ELEKTRİK	As' Nexia	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Zoren	2017	ELEKTRİK	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aksen	2018	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Odas	2018	ELEKTRİK	As' Nexia	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Zoren	2018	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Aksen	2019	ELEKTRİK	KPMG	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Odas	2019	ELEKTRİK	Rasyonel	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Zoren	2019	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
İhlgm	2014	GAYRİME	Bilgili	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
İhlgm	2015	GAYRİME	Bilgili	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
İhlgm	2016	GAYRİME	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
İhlgm	2017	GAYRİME	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
İhlgm	2018	GAYRİME	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
İhlgm	2019	GAYRİME	İrfan	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2014	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	2.003.561	985.755.026	0,20%		
Yatas	2014	İMALAT	Ata' Krete	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2015	İMALAT	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	3.429.979	1.045.102.304	0,33%		
Yatas	2015	İMALAT	Ata' Krete	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2016	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	3.323.375	1.215.832.426	0,27%	
Yatas	2016	İMALAT	Ata' Krete	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2017	İMALAT	KPMG	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Yatas	2017	İMALAT	Ata' Krete	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Yatas	2018	İMALAT	Aday' PKF	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kords	2019	İMALAT	KPMG	1	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Yatas	2019	İMALAT	Aday' PKF	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aefes	2014	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6.538.000	5.538.159.000	0,12%	
Ccola	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6.253.000	3.362.053.000	0,19%	
Kervt	2014	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2014	İMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Ulker	2014	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aefes	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	8.198.000	6.315.908.000	0,13%	
Ccola	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7.818.000	4.366.714.000	0,18%	
Kervt	2015	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2015	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0		
Ulker	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	74.440	678.525.362	0,01%	
Aefes	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	28.761.000	7.302.670.000	0,39%	
Ccola	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	21.734.000	5.084.815.000	0,43%	
Kervt	2016	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2016	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Ulker	2016	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aefes	2017	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	75.547.000	7.485.235.000	1,01%	
Ccola	2017	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	14.566.000	5.257.963.000	0,28%	
Kervt	2017	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2017	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Ulker	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Aefes	2018	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	103.894.000	10.049.742.000	1,03%	
Ccola	2018	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	17.466.000	6.489.084.000	0,27%	
Kervt	2018	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Ulker	2018	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Aefes	2019	İMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	64.407.000	12.006.521.000	0,54%	

Coola	2019	IMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	5.924.000	6.899.240.000	0,09%	
Kervt	2019	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Tatgd	2019	IMALAT	KPMG	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Ulker	2019	IMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2014	IMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kartn	2014	IMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2015	IMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Kartn	2015	IMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2016	IMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Kartn	2016	IMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2017	IMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	5.772.808	253.501.615	2,28%		
Kartn	2017	IMALAT	Gürelil' Bak	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2018	IMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	824.683	273.576.563	0,30%		
Kartn	2018	IMALAT	Gürelil' Bak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Hurgz	2019	IMALAT	Vizyon'Ag	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Kartn	2019	IMALAT	Gürelil' Bak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aksa	2014	IMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Goody	2014	IMALAT	KPMG	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Gubrf	2014	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Petkm	2014	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Sasa	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Soda	2014	IMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Tuprs	2014	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Aksa	2015	IMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Goody	2015	IMALAT	KPMG	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Gubrf	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2015	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Petkm	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Sasa	2015	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6.195.000	141.604.000	4,37%	
Soda	2015	IMALAT	PWC	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	3.213.703	1.085.761.431	0,30%		
Tuprs	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Aksa	2016	IMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Goody	2016	IMALAT	PWC	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Gubrf	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2016	IMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Petkm	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	2.667.127	1.903.849.406	0,14%	
Sasa	2016	IMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Soda	2016	IMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Tuprs	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Aksa	2017	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Goody	2017	IMALAT	PWC	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Gubrf	2017	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2017	IMALAT	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Petkm	2017	IMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Sasa	2017	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Soda	2017	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Tuprs	2017	IMALAT	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Aksa	2018	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Goody	2018	IMALAT	PWC	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Gubrf	2018	IMALAT	Engin' Gra	1	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2018	IMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Petkm	2018	IMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Sasa	2018	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0		
Soda	2018	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11.846.000	2.094.130.000	0,57%		
Tuprs	2018	IMALAT	PWC	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Aksa	2019	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Goody	2019	IMALAT	PWC	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Gubrf	2019	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Hekts	2019	IMALAT	KPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Petkm	2019	IMALAT	PWC	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Sasa	2019	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0		
Soda	2019	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Tuprs	2019	IMALAT	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Arcik	2014	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0		
Egeen	2014	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Froto	2014	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Gerel	2014	IMALAT	SAYGIN 'H	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Karsn	2014	IMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Otkar	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Parsn	2014	IMALAT	PWC	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0		
Toaso	2014	IMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0		
Tmsn	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Ttrak	2014	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Vestl	2014	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Arcik	2015	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0		

Egeen	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Froto	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Gerel	2015	IMALAT	SAYGIN 'H	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0			
Karsn	2015	IMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	709.757	450.715.111	0,16%	
Otkar	2015	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Parsn	2015	IMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	2.592.248	634.417.610	0,41%
Toaso	2015	IMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Tmsn	2015	IMALAT	Irfan	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	
Ttrak	2015	IMALAT	Ernst&You	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Vestl	2015	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Arcik	2016	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	
Egeen	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Froto	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Gerel	2016	IMALAT	PKF	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	
Karsn	2016	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	1	11.361.215	445.226.451	2,55%	
Otkar	2016	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	
Parsn	2016	IMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0	
Toaso	2016	IMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Tmsn	2016	IMALAT	Aksis	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Ttrak	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Vestl	2016	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Arcik	2017	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
Egeen	2017	IMALAT	Ernst&You	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Froto	2017	IMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Gerel	2017	IMALAT	AC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Karsn	2017	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Otkar	2017	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Parsn	2017	IMALAT	KPMG	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Toaso	2017	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Tmsn	2017	IMALAT	Aksis	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Ttrak	2017	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Vestl	2017	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Arcik	2018	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Egeen	2018	IMALAT	Ernst&You	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Froto	2018	IMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Gerel	2018	IMALAT	AC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Karsn	2018	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Otkar	2018	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Parsn	2018	IMALAT	KPMG	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Toaso	2018	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Tmsn	2018	IMALAT	Aksis	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Ttrak	2018	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Vestl	2018	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	
Arcik	2019	IMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Egeen	2019	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Froto	2019	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Gerel	2019	IMALAT	AC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Karsn	2019	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Otkar	2019	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Parsn	2019	IMALAT	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Toaso	2019	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Tmsn	2019	IMALAT	Aksis	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Ttrak	2019	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Vestl	2019	IMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Dgkib	2014	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Gents	2014	IMALAT	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Dgkib	2015	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	
Gents	2015	IMALAT	Yeditepe'	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Dgkib	2016	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	
Gents	2016	IMALAT	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Dgkib	2017	IMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Gents	2017	IMALAT	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Dgkib	2018	IMALAT	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	
Gents	2018	IMALAT	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Dgkib	2019	IMALAT	Gürel'i Bal	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Gents	2019	IMALAT	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Afyon	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Anacm	2014	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Golts	2014	IMALAT	DELOITTE	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Trkcm	2014	IMALAT	PWC	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Afyon	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Anacm	2015	IMALAT	PWC	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	6.551.615	1.711.696.795	0,38%
Golts	2015	IMALAT	Engin' Gra	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Trkcm	2015	IMALAT	PWC	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	8.103.959	2.679.603.460	0,30%	
Afyon	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Anacm	2016	IMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	

Golts	2016	IMALAT	DENGEM	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Trkcm	2016	IMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	
Afyon	2017	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Anacm	2017	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Golts	2017	IMALAT	DENGEM	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Trkcm	2017	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Afyon	2018	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Anacm	2018	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	8.598.000	2.736.694.000	0,31%
Golts	2018	IMALAT	DENGEM	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Trkcm	2018	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10.062.000	4.768.350.000	0,21%
Afyon	2019	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Anacm	2019	IMALAT	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Golts	2019	IMALAT	DENGEM	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Trkcm	2019	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemas	2014	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemts	2014	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Eregl	2014	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	18.555.000	3.535.882.000	0,52%
Isdmr	2014	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	18.555.000	2.075.205.000	0,89%
Krdmd	2014	IMALAT	AKT	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemas	2015	IMALAT	Arkan Ergi	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemts	2015	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Eregl	2015	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1.980.000	3.520.075.000	0,06%
Isdmr	2015	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Krdmd	2015	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemas	2016	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemts	2016	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Eregl	2016	IMALAT	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	34.181.000	3.453.050.000	0,99%
Isdmr	2016	IMALAT	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	8.713.000	2.025.995.000	0,43%
Krdmd	2016	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Cemas	2017	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Cemts	2017	IMALAT	Rasyonel	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Eregl	2017	IMALAT	DELOITTE	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Isdmr	2017	IMALAT	DELOITTE	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Krdmd	2017	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Cemas	2018	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Cemts	2018	IMALAT	Rasyonel	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Eregl	2018	IMALAT	DELOITTE	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	97.810.000	3.432.913.000	2,85%
Isdmr	2018	IMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	9.771.000	1.887.876.000	0,52%
Krdmd	2018	IMALAT	Ernst&You	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Cemas	2019	IMALAT	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Cemts	2019	IMALAT	Rasyonel	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Eregl	2019	IMALAT	DELOITTE	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0
Isdmr	2019	IMALAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Krdmd	2019	IMALAT	DELOITTE	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Enkai	2014	INSAAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Enkai	2015	INSAAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Enkai	2016	INSAAT	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	20.569.000	5.637.774.000	0,36%
Enkai	2017	INSAAT	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Enkai	2018	INSAAT	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Enkai	2019	INSAAT	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	175.991.000	8.554.461.000	2,06%
Ipeke	2014	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Ipeke	2015	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Ipeke	2016	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Ipeke	2017	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Ipeke	2018	MADENCI	Yeditepe'	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Ipeke	2019	MADENCI	Mega Giot	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Kozal	2014	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Prkme	2014	MADENCI	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozal	2015	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Prkme	2015	MADENCI	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozal	2016	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Prkme	2016	MADENCI	DELOITTE	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Kozal	2017	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Prkme	2017	MADENCI	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozal	2018	MADENCI	Yeditepe'	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Prkme	2018	MADENCI	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozal	2019	MADENCI	Mega Giot	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Prkme	2019	MADENCI	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozaa	2014	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Kozaa	2015	MADENCI	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	523.000	746.770.000	0,07%
Kozaa	2016	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0
Kozaa	2017	MADENCI	AK	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozaa	2018	MADENCI	Yeditepe'	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0
Kozaa	2019	MADENCI	Mega Giot																		

Nthol	2016	HOLDING	Birlesim' H	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0			
Nthol	2017	HOLDING	Ata' Krest	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Nthol	2018	HOLDING	Ata' Krest	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Nthol	2019	HOLDING	Ata' Krest	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Alarko	2014	HOLDING	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Bera	2014	HOLDING	Irfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Dohol	2014	HOLDING	DELOITTE	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Ecilc	2014	HOLDING	DELOITTE	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0			
Glyho	2014	HOLDING	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Gsdho	2014	HOLDING	Ernst&You	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Sahol	2014	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Ieyho	2014	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Ihlias	2014	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Ittfh	2014	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Kchol	2014	HOLDING	Ernst&You	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Metro	2014	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0			
Polho	2014	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	202.408	694.515.814	0,03%			
Tavhl	2014	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0			
Tkfen	2014	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Sise	2014	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Verus	2014	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0			
Alarko	2015	HOLDING	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Bera	2015	HOLDING	Irfan	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Dohol	2015	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Ecilc	2015	HOLDING	DELOITTE	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Glyho	2015	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	22.180.083	563.508.560	3,94%		
Gsdho	2015	HOLDING	Ernst&You	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Sahol	2015	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Ieyho	2015	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Ihlias	2015	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	2.971.441	260.620.688	1,14%		
Ittfh	2015	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Kchol	2015	HOLDING	Ernst&You	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Metro	2015	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Polho	2015	HOLDING	Ernst&You	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Tavhl	2015	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Tkfen	2015	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Sise	2015	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	36.161.288	7.347.837.880	0,49%		
Verus	2015	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Alarko	2016	HOLDING	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Bera	2016	HOLDING	Engin' Gra	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Dohol	2016	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Ecilc	2016	HOLDING	DELOITTE	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Glyho	2016	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Gsdho	2016	HOLDING	KPMG	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Sahol	2016	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Ieyho	2016	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Ihlias	2016	HOLDING	Irfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	7.773.201	247.653.049	3,14%		
Ittfh	2016	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0			
Kchol	2016	HOLDING	Ernst&You	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0			
Metro	2016	HOLDING	Arkan Ergi	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Polho	2016	HOLDING	Ernst&You	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Tavhl	2016	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Tkfen	2016	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	2.000	1.487.673.000	0,00%	
Sise	2016	HOLDING	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Verus	2016	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0			
Alarko	2017	HOLDING	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	27.540.745	470.758.081	5,85%		
Bera	2017	HOLDING	Engin' Gra	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Dohol	2017	HOLDING	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	5.775.000	1.319.438.000	0,44%	
Ecilc	2017	HOLDING	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Glyho	2017	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Gsdho	2017	HOLDING	KPMG	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Sahol	2017	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Ieyho	2017	HOLDING	Birlesik Ek	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Ihlias	2017	HOLDING	Irfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Ittfh	2017	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Kchol	2017	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0			
Metro	2017	HOLDING	Ata' Krest	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Polho	2017	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0			
Tavhl	2017	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Tkfen	2017	HOLDING	BDO	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0			
Sise	2017	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	4.900	9.199.542	0,05%		
Verus	2017	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	759.908	41.948.058	1,81%		
Alarko	2018	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	42.438.368	409.869.990	10,35%		
Bera	2018	HOLDING	Engin' Gra	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	914.670	1.352.983.581	0,07%		
Dohol	2018	HOLDING	PWC	0	0	0	0	1	0</														

Giyho	2018	HOLDING	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Gsdho	2018	HOLDING	KPMG	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Sahol	2018	HOLDING	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Ieyho	2018	HOLDING	Birlesik Ek	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	262.215	151.107.264	0,17%	
Ihlas	2018	HOLDING	Irhan	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	2.830.465	252.502.692	1,12%	
Ittfh	2018	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Kchol	2018	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Metro	2018	HOLDING	Reform' A	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Polho	2018	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Tavhl	2018	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Tkfen	2018	HOLDING	BDO	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Sise	2018	HOLDING	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	55.878	12.049.679	0,46%	
Verus	2018	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0		
Alarko	2019	HOLDING	BDO	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	3.251.781	351.631.868	0,92%	
Bera	2019	HOLDING	Engin' Gra	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Dohol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Ecilc	2019	HOLDING	PWC	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Giyho	2019	HOLDING	KPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Gsdho	2019	HOLDING	KPMG	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0		
Sahol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0		
Ieyho	2019	HOLDING	Birlesik Ek	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	542.959	215.305.486	0,25%	
Ihlas	2019	HOLDING	Irhan	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1.551.609	266.823.455	0,58%	
Ittfh	2019	HOLDING	Anilar' Nex	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Kchol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	58.091.000	30.153.905.000	0,19%
Metro	2019	HOLDING	Reform' A	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Polho	2019	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Tavhl	2019	HOLDING	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Tkfen	2019	HOLDING	BDO	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6.284.000	2.135.206.000	0,29%
Sise	2019	HOLDING	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Verus	2019	HOLDING	PWC	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Indes	2014	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2014	TEKNOLO	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Indes	2015	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2015	TEKNOLO	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Indes	2016	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2016	TEKNOLO	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Indes	2017	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2017	TEKNOLO	DELOITTE	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Indes	2018	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2018	TEKNOLO	KPMG	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Indes	2019	TEKNOLO	Gürel'i' Bak	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Netas	2019	TEKNOLO	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Asels	2014	TEKNOLO	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Asels	2015	TEKNOLO	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Asels	2016	TEKNOLO	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0		
Asels	2017	TEKNOLO	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0		
Asels	2018	TEKNOLO	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Asels	2019	TEKNOLO	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Bimas	2014	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Mgro	2014	TOPTAN	DELOITTE	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Bimas	2015	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0		
Mgro	2015	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Bimas	2016	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Mgro	2016	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	24.608.000	1.268.333.000	1,94%
Bimas	2017	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Mgro	2017	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	145.893.000	3.740.288.000	3,90%	
Bimas	2018	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Mgro	2018	TOPTAN	PWC	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	112.422.000	3.863.042.000	2,91%	
Bimas	2019	TOPTAN	PWC	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Mgro	2019	TOPTAN	DELOITTE	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	25.522.000	3.736.238.000	0,68%
Tcell	2014	ULAŞTIR	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Ttkom	2014	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Tcell	2015	ULAŞTIR	DELOITTE	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Ttkom	2015	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Tcell	2016	ULAŞTIR	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Ttkom	2016	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Tcell	2017	ULAŞTIR	PWC	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Ttkom	2017	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Tcell	2018	ULAŞTIR	PWC	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Ttkom	2018	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Tcell	2019	ULAŞTIR	PWC	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Ttkom	2019	ULAŞTIR	KPMG	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0		
Clebi	2014	ULAŞTIR	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		
Pgsus	2014	ULAŞTIR	DELOITTE	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0		
Thyao	2014	ULAŞTIR	KPMG	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0		
Clebi	2015	ULAŞTIR	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0		

Pgsus	2015	ULAŞTIR	DELOITTE	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	
Thyao	2015	ULAŞTIR	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Clebi	2016	ULAŞTIR	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Pgsus	2016	ULAŞTIR	DELOITTE	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	
Thyao	2016	ULAŞTIR	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Clebi	2017	ULAŞTIR	Ernst&You	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Pgsus	2017	ULAŞTIR	DELOITTE	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	
Thyao	2017	ULAŞTIR	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Clebi	2018	ULAŞTIR	Ernst&You	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Pgsus	2018	ULAŞTIR	Ernst&You	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	
Thyao	2018	ULAŞTIR	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
Clebi	2019	ULAŞTIR	DELOITTE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	
Pgsus	2019	ULAŞTIR	Ernst&You	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	
Thyao	2019	ULAŞTIR	KPMG	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	
																	* (tamamen itfa, atıl bırakma, üretimin olmaması, kalıntı değere göre)				

Endeks A.1.1: MDV 2014 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2014	ELEKTRİK	Engin' Gran	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Odas	2014	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Zoren	2014	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
İndes	2014	TEKNOLOJİ	Gürel'i Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2014	TEKNOLOJİ	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2014	TEKNOLOJİ	DELOITTE	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2014	ELEKTRİK,		2	3	0	2	6	0	0	0	0	0	6	6	6	0	0	31

Endeks A.1.2: MDV 2015 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2015	ELEKTRİK	Engin' Gran	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Odas	2015	ELEKTRİK	As' Nexia	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Zoren	2015	ELEKTRİK	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
İndes	2015	TEKNOLOJİ	Gürel' Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2015	TEKNOLOJİ	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2015	TEKNOLOJİ	KPMG	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
TOPLAM	2015	ELEKTRİK,		2	2	0	1	6	2	2	2	2	2	6	6	6	1	0	40

Endeks A.1.3: MDV 2016 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2016	ELEKTRİK,	KPMG	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Odas	2016	ELEKTRİK,	As' Nexia	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Zoren	2016	ELEKTRİK,	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
İndes	2016	ELEKTRİK,	Gürel'i Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2016	ELEKTRİK,	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2016	ELEKTRİK,	KPMG	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
TOPLAM	2016	ELEKTRİK,		2	2	1	2	6	2	2	2	2	2	6	6	6	4	0	45

Endeks A.1.4: MDV 2017 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonrakı Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2017	ELEKTRİK,	KPMG	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
Odas	2017	ELEKTRİK,	As' Nexia	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Zorên	2017	ELEKTRİK,	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
İndes	2017	ELEKTRİK,	Gürel' Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2017	ELEKTRİK,	DELOITTE	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2017	ELEKTRİK,	KPMG	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
TOPLAM	2017	ELEKTRİK,	KPMG	2	2	0	3	6	2	2	2	2	2	6	6	6	3	0	44

Endeks A.1.5: MDV 2018 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI					F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonrakı Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2018	ELEKTRİK,	KPMG	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Odas	2018	ELEKTRİK,	As' Nexia	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	13
Zorên	2018	ELEKTRİK,	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
İndes	2018	ELEKTRİK,	Gürelî Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2018	ELEKTRİK,	KPMG	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2018	ELEKTRİK,	Yeditepe' A	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
TOPLAM	2018	ELEKTRİK,	KPMG	2	1	1	2	6	3	3	3	3	3	6	6	6	3	0	48

Endeks A.1.6: MDV 2019 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonrakı Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2019	ELEKTRİK,	KPMG	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
Odas	2019	ELEKTRİK,	Rasyonel	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Zorên	2019	ELEKTRİK,	PWC	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	9
İndes	2019	ELEKTRİK,	Gürelî Baka	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Netas	2019	ELEKTRİK,	Ernst&Young	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Asels	2019	ELEKTRİK,	Yeditepe' A	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
TOPLAM	2019	ELEKTRİK,	KPMG	1	2	0	2	6	2	2	3	3	3	6	6	6	2	0	44

Endeks A.1.7: MDV 2014-2019 YILLARI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI			
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonrakı Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA Endeksi
TOPLAM	2014	ELEKTRİK,		2	3	0	2	6	0	0	0	0	0	6	6	6	0	0	31		100,00
TOPLAM	2015	ELEKTRİK,		2	2	0	1	6	2	2	2	2	2	6	6	6	1	0	40	29,03	129,03
TOPLAM	2016	ELEKTRİK,		2	2	1	2	6	2	2	2	2	2	6	6	6	4	0	45	12,50	145,16
TOPLAM	2017	ELEKTRİK,		2	2	0	3	6	2	2	2	2	2	6	6	6	3	0	44	-2,22	141,94
TOPLAM	2018	ELEKTRİK,		2	1	1	2	6	3	3	3	3	3	6	6	6	3	0	48	9,09	154,84
TOPLAM	2019	ELEKTRİK,		1	2	0	2	6	2	2	3	3	3	6	6	6	2	0	44	-8,33	141,94

ENDEKS A.I.8: MDV 2014-2019 YILLARI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	31		100	2		100	3		100	2		100	6		100	18		100	0		100
2015	40	29	129	2	0	100	2	-33	67	1	-50	50	16	167	267	19	6	106	0		
2016	45	13	145	2	0	100	2	0	67	3	200	150	16	0	267	22	16	122	0		
2017	44	-2	142	2	0	100	2	0	67	3	0	150	16	0	267	21	-5	117	0		
2018	48	9	155	2	0	100	1	-50	33	3	0	150	21	31	350	21	0	117	0		
2019	44	-8	142	1	-50	50	2	100	67	2	-33	100	19	-10	317	20	-5	111	0		

Endeks A.II.1: MDV 2014 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BIST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlam	2014	GAYRİMEN	Bilgili	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Enkarı	2014	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Ipeke	2014	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Kozal	2014	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2014	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	0	7
Kozaa	2014	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2014	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	3	2	2	6	6	6	1	0	43

19

Endeks A.II.2: MDV 2015 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BIST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlgrn	2015	GAYRİMEN	Bilgili	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Enkar	2015	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Ipeke	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
Kozal	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2015	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	6
Kozaa	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
TOPLAM	2015	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	3	2	2	6	6	6	0	2	44

18

Endeks A.II.3: MDV 2016 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BIST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlam	2016	GAYRİMEN	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Enkar	2016	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	8
Ipeke	2016	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Kozal	2016	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2016	GAYRİMEN	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Kozaa	2016	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2016	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	3	3	3	6	6	6	0	1	45

18

Endeks A.II.4: MDV 2017 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BIST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlam	2017	GAYRİMEN	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Enkar	2017	GAYRİMEN	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Ipeke	2017	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6

Kozal	2017	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2017	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Kozaa	2017	GAYRİMEN	Ak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2017	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	2	2	2	6	6	6	1	0	42

19

Endeks A.II.5: MDV 2018 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlam	2018	GAYRİMEN	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Enkal	2018	GAYRİMEN	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
İpeke	2018	GAYRİMEN	Yeditepe' PR	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Kozal	2018	GAYRİMEN	Yeditepe' PR	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2018	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Kozaa	2018	GAYRİMEN	Yeditepe' PR	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2018	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	2	2	2	6	6	6	0	0	41

18

Endeks A.II.6: MDV 2019 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İhlgm	2019	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Enkal	2019	GAYRİMEN	KPMG	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10
İpeke	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Kozal	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Prkme	2019	GAYRİMEN	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Kozaa	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2019	GAYRİMEN		4	4	0	0	6	1	1	2	2	2	6	6	6	0	1	41

18

Endeks A.II.7: MDV 2014-2019 YILLARI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI				
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA İNDEKSİ
TOPLAM	2014	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	3	2	2	6	6	6	1	0	43		100,00
TOPLAM	2015	GAYRİMEN		4	0	3	0	5	2	2	3	2	2	5	6	6	0	2	44	2,33	102,33
TOPLAM	2016	GAYRİMEN		4	0	3	0	5	2	2	3	3	3	5	6	6	0	1	45	2,27	104,65
TOPLAM	2017	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	2	2	2	6	6	6	1	0	42	-6,67	97,67
TOPLAM	2018	GAYRİMEN		4	0	3	0	6	2	2	2	2	2	6	6	6	0	0	41	-2,38	95,35
TOPLAM	2019	GAYRİMEN		4	4	0	0	6	1	1	2	2	2	6	6	6	0	1	41	0,00	95,35

ENDEKS A.II.8: MDV 2014-2019 YILLARI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	43		100	4		100	0		100	3		100	17		100	19		100	0		100
2015	44	2	102	4	0	100	0			3	0	100	17	0	100	18	-5	95	2		
2016	45	2	105	4	0	100	0			3	0	100	19	12	112	18	0	95	1	-50	
2017	42	-7	98	4	0	100	0			3	0	100	16	-16	94	19	6	100	0	-100	
2018	41	-2	95	4	0	100	0			3	0	100	16	0	94	18	-5	95	0		
2019	41	0	95	4	0	100	4			0	-100	0	14	-13	82	18	0	95	1		

			A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAHEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAHEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI			
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirimin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2014	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Yatas	2014	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Aefes	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
Ecoba	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Kervit	2014	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Taded	2014	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4
Ulker	2014	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Hürzer	2014	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Kartın	2014	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Aksa	2014	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Goody	2014	İMALAT	KPMG	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gubrf	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Hektis	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Pekkin	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Sasa	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Soda	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Tuprs	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	8
Arcik	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	7
Eceen	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Eroto	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Garel	2014	İMALAT	SAYGIN 'HLE	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Karsn	2014	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	12
Ötkar	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Parsn	2014	İMALAT	PWC	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	9
Tasao	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Tmsn	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Tirak	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Yostl	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Dakib	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Gents	2014	İMALAT	Yeditepe PR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Akyon	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Anacam	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Göls	2014	İMALAT	DELOITTE-TK	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tikcm	2014	İMALAT	PWC	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Ertas	2014	İMALAT	Arkın Ergin	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Samir	2014	İMALAT	Arkın Ergin	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Egeal	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
İsdm	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6
Krdmtd	2014	İMALAT	AKT	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2014	İMALAT		20	15	7	3	37	4	4	6	6	6	39	39	39	19	5	249

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAHEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAHEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirimin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Yatas	2015	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Aefes	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
Ecoba	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Kervit	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Taded	2015	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	3
Ulker	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Hürzer	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4
Kartın	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Aksa	2015	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Goody	2015	İMALAT	KPMG	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gubrf	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Hektis	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Pekkin	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Sasa	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Soda	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Tuprs	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	8
Arcik	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	7
Eceen	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Eroto	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Sireli	2015	İMALAT	SAYGIN 'HLE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Karsn	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13
Ötkar	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Parsn	2015	İMALAT	PWC	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	13

Teaço	2015	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Tmsn	2015	İMALAT	İrfan	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Ttrak	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Vestü	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
Dekib	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
Gents	2015	İMALAT	Yeditepe PE	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Alvon	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Anacm	2015	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	11
Golts	2015	İMALAT	Engin Grant	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Trkcm	2015	İMALAT	PWC	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Cemas	2015	İMALAT	Arkan Ergin	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Cemts	2015	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	20	0	5
Ereel	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
İsdmr	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Krdmd	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
TOPLAM	2015	İMALAT		20	15	6	3	37	10	10	11	12	12	39	39	39	15	11	279

Endeks A.III.3: MDV 2016 YILI İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirilmenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırımının durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2016	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
Yatas	2016	İMALAT	Ata Kreston	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Aefes	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6
Coola	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Kervit	2016	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tadged	2016	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Ulker	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	9
Hürzr	2016	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Karın	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Akisa	2016	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Goody	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gubrf	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Hekts	2016	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
PElkm	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	8
Sasa	2016	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Soda	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	9
Haprs	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	8
Açık	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Eaeeen	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Eroto	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Gerel	2016	İMALAT	PKF	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Karın	2016	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	12
Ofkar	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Parsn	2016	İMALAT	PWC	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	9
Teaço	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Tmsn	2016	İMALAT	Akiss	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Ttrak	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Vestü	2016	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Dekib	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
Gents	2016	İMALAT	Yeditepe' BE	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Alvon	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Anacm	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Golts	2016	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Trkcm	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Cemas	2016	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Cemts	2016	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Ereel	2016	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
İsdmr	2016	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6
Krdmd	2016	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
TOPLAM	2016	İMALAT		20	15	7	3	39	8	9	9	9	9	39	39	39	17	7	268

Endeks A.III.4: MDV 2017 YILI İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmının durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kerds	2017	İMALAT	KPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Yatas	2017	İMALAT	Ata Kreston	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9
Aefes	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Coola	2017	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Kervit	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Tadged	2017	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6

Ulker	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11	
Hurgr	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11	
Kartn	2017	İMALAT	Gürel' Bako	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Aksa	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Goody	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	7	
Gubrf	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Hekts	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Pekm	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Sasa	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11	
Soda	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	9	
Tuprs	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	7	
Arcık	2017	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Ereen	2017	İMALAT	Ernst&Youn	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Froto	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Görel	2017	İMALAT	AC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Karsn	2017	İMALAT	DELOITTE TR	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Ötkar	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	4	
Parsn	2017	İMALAT	KPMG	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11	
Toaso	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Tmsn	2017	İMALAT	Aksis	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9	
İtrak	2017	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Vestl	2017	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	12	
Dgkib	2017	İMALAT	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10	
Gents	2017	İMALAT	Yeditepe PR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
Alyon	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Anacm	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Göls	2017	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Trkcm	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Cemas	2017	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	4	
Cemts	2017	İMALAT	Rasyonel	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Ereel	2017	İMALAT	DELOITTE TR	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	6	
İsdmr	2017	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	5	
Krdmd	2017	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11	
TOPLAM	2017	İMALAT		28	14	6	3	39	11	10	11	11	11	39	39	39	12	3	276	

Endeks A.III.5: MDV 2018 YILI İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				2023 yılı 01-12-2023 tarihleri arasında gerçekleştirilen Yatırım Harcamaları ve Yatırım Harcamaları Gelirleri Açıklamaları																		
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI					
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirilmesinin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM			
Kards	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7			
Yatas	2018	İMALAT	Aday PKF	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4			
Aefes	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6			
Ecola	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7			
Kervit	2018	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10			
İadgö	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Ulker	2018	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11			
Huraz	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11			
Kartn	2018	İMALAT	Gürel' Bako	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Aksa	2018	İMALAT	Ernst&Youn	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Goody	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Gubrf	2018	İMALAT	Engin' Grant	1	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	9			
Hektis	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Parkm	2018	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Sasa	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8			
Soda	2018	İMALAT	Ernst&Youn	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12			
Tuprs	2018	İMALAT	PWC	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8			
Arcik	2018	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Eeen	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8			
Froto	2018	İMALAT	PWC	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8			
Görel	2018	İMALAT	AC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Karsn	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11			
Ötkar	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4			
Parsn	2018	İMALAT	KPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Toaso	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Tmsn	2018	İMALAT	Aksis	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4			
İtrak	2018	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Vestl	2018	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	12			
Dgkib	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Enakm	2018	İMALAT	Veditepe PR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Alyon	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Anacm	2018	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10			
Göls	2018	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5			
Trkcm	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12			
Cemas	2018	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9			
Cemts	2018	İMALAT	Rasyonel	1	0	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10			
Ereel	2018	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6			
İsdmr	2018	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6			
Krdmd	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11			
TOPLAM	2018	İMALAT		28	11	8	3	39	11	11	11	11	11	39	39	39	15	8	287			

Endeks A.III.6: MDV 2019 YILI İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

			A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI			
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonrakı Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirimin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2019	İMALAT	KPMG	1	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	9
Yates	2019	İMALAT	Aday PKF	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Aefes	2019	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	6
Ecoba	2019	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Kerem	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
İadeo	2019	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Ölker	2019	İMALAT	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Huget	2019	İMALAT	Yüzünlü Aen	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Kartın	2019	İMALAT	Gürel'i Bak	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Akisa	2019	İMALAT	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Goody	2019	İMALAT	PWC	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gubri	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Hektis	2019	İMALAT	KPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Perkam	2019	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Akisa	2019	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Soda	2019	İMALAT	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tuhrs	2019	İMALAT	PWC	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	8
Arcik	2019	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Eceen	2019	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Foto	2019	İMALAT	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Gürel	2019	İMALAT	AC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Karaka	2019	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Ölker	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Parsin	2019	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Tosao	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tmsn	2019	İMALAT	Akasis	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Ttrak	2019	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Vestel	2019	İMALAT	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	10
Örklb	2019	İMALAT	Gürel'i Bak	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Santa	2019	İMALAT	Yeditepe' PR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Afyon	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Anaam	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Golts	2019	İMALAT	DENGE Maz	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Trkcm	2019	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Cemas	2019	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Cemta	2019	İMALAT	Basyonel	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Reel	2019	İMALAT	DELOITTE TR	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Bafra	2019	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Krdmd	2019	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
TOPLAM	2019	İMALAT		27	14	6	2	39	5	5	5	6	6	39	39	39	10	3	245

Endeks A.III.7: MDV 2014-2019 YILLARI İMALAT SANAYİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

	YIL	Sektörler	Denetim Firması	A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHAŞEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA İNDEKSİ
				1. MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok		
TOPLAM	2014	İMALAT		20	15	7	3	37	4	4	6	6	6	39	39	39	19	5	249	100.00
TOPLAM	2015	İMALAT		20	15	6	3	37	10	10	11	12	12	39	39	39	15	7	279	12.05
TOPLAM	2016	İMALAT		26	16	7	3	39	8	7	9	9	9	39	39	39	12	7	268	-3.94
TOPLAM	2017	İMALAT		28	16	6	3	39	11	10	11	11	11	39	39	39	12	7	276	2.99
TOPLAM	2018	İMALAT		28	11	8	3	39	11	11	12	12	12	39	39	39	15	8	287	3.99
TOPLAM	2019	İMALAT		27	14	6	2	39	5	5	5	6	6	39	39	39	10	3	245	-14.63

ENDEKS A.III.8: MDV 2014-2019 YILLARI İMALAT SANAYİİ SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

İMALAT SANAYİİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	249		100	20		100	15		100	10		100	63		100	136		100	5		100
2015	279	12	112	20	0	100	15	0	100	9	-10	90	92	46	146	132	-3	97	11	120	220
2016	268	-4	108	26	30	130	15	0	100	10	11	100	81	-12	129	129	-2	95	7	-36	140
2017	276	3	111	28	8	140	14	-7	93	9	-10	90	93	15	148	129	0	95	3	-57	60
2018	287	4	115	28	0	140	11	-21	73	11	22	110	97	4	154	132	2	97	8	167	160
2019	245	-15	98	27	-4	135	14	27	93	8	-27	80	66	-32	105	127	-4	93	3	-63	60

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirilmenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırtmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nihol	2014	HOLDING	Birleşim	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2
Alarko	2014	HOLDING	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Bera	2014	HOLDING	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Daşol	2014	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Edile	2014	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Şişyo	2014	HOLDING	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Gsdho	2014	HOLDING	Ernst&Young	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Sahol	2014	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
İşyho	2014	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
İlhas	2014	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	11
İtth	2014	HOLDING	Anilar Nexia	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Kchol	2014	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Metro	2014	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pdho	2014	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Tavhl	2014	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
İtifen	2014	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Sise	2014	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Vorus	2014	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
TOPLAM	2014	HOLDING		7	5	2	1	17	6	7	6	6	6	17	17	17	9	2	125

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayırtılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırtmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nihol	2015	HOLDING	Birleşim' Ha	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Alarko	2015	HOLDING	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Bera	2015	HOLDING	İrfan	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Daşol	2015	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Edile	2015	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Şişyo	2015	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Gsdho	2015	HOLDING	Ernst&Young	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Sahol	2015	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
İşyho	2015	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
İlhas	2015	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	11
İtth	2015	HOLDING	Anilar Nexia	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Kchol	2015	HOLDING	Ernst&Young	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	8
Metro	2015	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pdho	2015	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Tavhl	2015	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
İtifen	2015	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Sise	2015	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Vorus	2015	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
TOPLAM	2015	HOLDING		8	5	2	1	11	6	6	6	6	6	18	18	18	6	3	127

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayırtılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirilmenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırtmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nihol	2016	HOLDING	Birleşim' Ha	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	0	0	6
Alarko	2016	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Bera	2016	HOLDING	Engrin Grant	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Daşol	2016	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Edile	2016	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Şişyo	2016	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gsdho	2016	HOLDING	KPMG	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5

Sahol	2016	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Ieyho	2016	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9
İhlas	2016	HOLDING	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
İtth	2016	HOLDING	Anlar Nexia	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9
Kchol	2016	HOLDING	Ernst&Young	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	11
Metro	2016	HOLDING	Arkan Ergin	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4
Pdho	2016	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	9
Tavhl	2016	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Tkfen	2016	HOLDING	BDO	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Sise	2016	HOLDING	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Verus	2016	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	4
TOPLAM	2016	HOLDING		8	4	2	1	18	4	4	5	5	18	18	18	5	2	115

Endeks A.IV.4: MDV 2017 YILI HOLDİNGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar																			
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI		D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirimin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırımının durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nthol	2017	HOLDING	Ata' Kreston	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Alarko	2017	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6
Bera	2017	HOLDING	Engin' Grant	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Dohol	2017	HOLDING	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	5
Ecilic	2017	HOLDING	PWC	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Givho	2017	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gsdho	2017	HOLDING	KPMG	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Sahol	2017	HOLDING	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Ieyho	2017	HOLDING	Birleşik Ekol	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
İhlas	2017	HOLDING	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
İtth	2017	HOLDING	Anlar' Nexia	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	12
Kchol	2017	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	8
Metro	2017	HOLDING	Ata' Kreston	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pdho	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Tavhl	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tkfen	2017	HOLDING	BDO	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Sise	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Verus	2017	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	8
TOPLAM	2017	HOLDING		8	4	4	5	18	5	5	5	5	7	18	18	18	5	4	126

Endeks A.IV.5: MDV 2018 YILI HOLDİNGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar																			
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirimin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırımının durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nthol	2018	HOLDING	Ata' Kreston	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
Alarko	2018	HOLDING	DELOITTE TR	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	7
Bera	2018	HOLDING	Engin' Grant	0	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	12
Dohol	2018	HOLDING	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Ecilic	2018	HOLDING	PWC	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Givho	2018	HOLDING	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Gsdho	2018	HOLDING	KPMG	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	8
Sahol	2018	HOLDING	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Ieyho	2018	HOLDING	Birleşik Ekol	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10
İhlas	2018	HOLDING	İrfan	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10
İtth	2018	HOLDING	Anlar' Nexia	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Kchol	2018	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Metro	2018	HOLDING	Reform' Altı	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pdho	2018	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tavhl	2018	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Tkfen	2018	HOLDING	BDO	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Sise	2018	HOLDING	Ernst&Young	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	13
Verus	2018	HOLDING	DELOITTE TR	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
TOPLAM	2018	HOLDING		10	4	3	7	18	7	7	7	7	7	18	18	18	7	5	136

Endeks A.IV.6: MDV 2019 YILI HOLDİNGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar																	
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI

Şirket Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirilmede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nihel	2019	HOLDING	ATA Kreston	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	10
Alarko	2019	HOLDING	BDO	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	6
Bera	2019	HOLDING	Engin Grant	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Dabhol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Eclit	2019	HOLDING	PWC	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Givha	2019	HOLDING	EPMG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
Kedho	2019	HOLDING	EPMG	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
Sahol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Bayba	2019	HOLDING	Birlesik Eko	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10
İlhas	2019	HOLDING	İrfan	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
İtth	2019	HOLDING	Anlar Nexia	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Kchol	2019	HOLDING	PWC	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	7
Metro	2019	HOLDING	Reform Allip	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pdho	2019	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Tahvi	2019	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
İtifen	2019	HOLDING	BDO	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Sise	2019	HOLDING	Ernst&Young	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
Varus	2019	HOLDING	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
TOPLAM	2019	HOLDING		10	5	3	2	18	1	1	1	1	1	18	18	18	5	5	117

Endeks A.IV.7: MDV 2014-2019 YILLARI HOLDİNGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCA MALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI				
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	HOLDING		7	5	2	1	17	6	7	6	6	6	17	17	17	9	2	125		100.00
TOPLAM	2015	HOLDING		8	5	2	1	18	6	6	6	6	6	18	18	18	6	3	127	1.60	101.60
TOPLAM	2016	HOLDING		6	4	2	1	18	4	4	5	5	5	18	18	18	5	2	115	-9.45	92.00
TOPLAM	2017	HOLDING		8	1	4	3	18	5	5	6	6	7	18	18	18	5	4	126	9.57	100.80
TOPLAM	2018	HOLDING		10	4	3	2	18	7	7	7	7	7	18	18	18	7	5	138	9.52	110.40
TOPLAM	2019	HOLDING		10	5	3	2	18	3	3	3	3	3	18	18	18	5	5	117	-15.22	93.60

ENDEKS A.IV.8: MDV 2014-2019 YILLARI HOLDİNGLER MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

HOLDİNGLER TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	125		100	7		100	5		100	3		100	48		100	60		100	2		100
2015	127	2	102	8	14	114	5	0	100	3	0	100	48	0	100	60	0	100	3	50	150
2016	115	-9	92	6	-25	86	4	-20	80	3	0	100	41	-15	85	59	-2	98	2	-33	100
2017	126	10	101	8	33	114	1	-75	20	7	133	233	47	15	98	59	0	98	4	100	200
2018	138	10	110	10	25	143	4	300	80	5	-29	167	53	13	110	61	3	102	5	25	250
2019	117	-15	94	10	0	143	5	25	100	5	0	167	33	-38	69	59	-3	98	5	0	250

Endeks A.V.1: MDV 2014 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHABELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHABELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
Şirket Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2014	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Meros	2014	TİCARET	DELOITTE-TG	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Tcell	2014	TİCARET	DELOITTE-TG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6
İtkom	2014	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Elebi	2014	TİCARET	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Pasus	2014	TİCARET	DELOITTE-TG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	7
İthyao	2014	TİCARET	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
TOPLAM	2014	TİCARET		5	1	2	2	7	0	0	0	0	0	7	6	7	4	0	41

Endeks A.V.2: MDV 2015 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

2015 Yılında 200 Proje ile Değerleme Çalışmaları Yapılan ve Yatırım Harcamaları Karşılıklı Olarak Açıklanan Şirketler																			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHABELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI		D. MUHABELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI						
Şirket Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
Bimas	2015	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10	
Meros	2015	TİCARET	DELOITTE-TG	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	6	
Tcell	2015	TİCARET	DELOITTE-TG	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5	
İtkom	2015	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5	
Elebi	2015	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5	
Pasus	2015	TİCARET	DELOITTE-TG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	7	
İthyao	2015	TİCARET	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7	
TOPLAM	2015	TİCARET		3	2	2	2	7	1	1	1	1	1	7	6	7	3	0	45	

Endeks A.V.3: MDV 2016 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHABELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHABELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
Şirket Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2016	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	5
Meros	2016	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	5
Tcell	2016	TİCARET	PWC	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	7
İtkom	2016	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Elebi	2016	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pasus	2016	TİCARET	DELOITTE-TG	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	6
İthyao	2016	TİCARET	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
TOPLAM	2016	TİCARET		3	1	2	2	7	0	0	0	0	0	7	6	7	4	1	40

Endeks A.V.4: MDV 2017 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHABELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHABELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
Şirket Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlendirme kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlendirme ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2017	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	10
Meros	2017	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Tcell	2017	TİCARET	PWC	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
İtkom	2017	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Elebi	2017	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Pasus	2017	TİCARET	DELOITTE-TG	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	6
İthyao	2017	TİCARET	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7

TOPLAM	2017	TİCARET		2	1	2	2	7	2	2	2	2	2	7	6	7	4	1	49
--------	------	---------	--	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

Endeks A.V.5: MDV 2018 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2018	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	4
Miros	2018	TİCARET	PWC	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	11
Tcell	2018	TİCARET	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Ttkom	2018	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	9
Elebi	2018	TİCARET	Ernst&Young	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Pesus	2018	TİCARET	Ernst&Young	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	7
Thyao	2018	TİCARET	KPMG	1	0	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	7
TOPLAM	2018	TİCARET		4	1	2	2	7	2	2	2	1	2	7	6	7	4	1	50

Endeks A.V.6: MDV 2019 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI						E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2019	TİCARET	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Miros	2019	TİCARET	DELLOITTE-T	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	10
Tcell	2019	TİCARET	PWC	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	5
Ttkom	2019	TİCARET	KPMG	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	11
Elekt	2019	TİCARET	DELLOITTE-T	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	6
Pesus	2019	TİCARET	Ernst&Young	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	5
Thyao	2019	TİCARET	KPMG	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	8
TOPLAM	2019	TİCARET		4	4	1	2	7	2	2	2	2	2	7	6	7	1	1	50

Endeks A.V.7: MDV 2014-2019 YILLARI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar ile İlgili Açıklamalar

				A. MDV İLK EDİNİMİNİN SEKTÖRE ÖZÜ AÇIKLANMASI	B. MALİYET ÖLÇÜMÜNÜN AÇIKLANMASI	C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALARIN AÇIKLANMASI	D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜMÜN AÇIKLANMASI							E. AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI				F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI				
		YIL	Sektörler	Denetim Firması	1.MDV ediniminde sektöre özgü açıklamalar	2. Maliyet ölçümünde faiz giderlerinin ayrıştırılması	3. Maliyet unsuru yenileme harcamaları, büyük çaplı kontroller	4. MDV olarak açıklanan yedek parça ve bakım malzemeleri	5. Sonraki Ölçüm (Maliyet / yeniden değerlendirme modeli)	6-a. Yeniden değerlendirme tarihi	6-b. Yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı	6-c. Maliyet modelinde defter değeri	6-d. Değer artışının dönem içi değişimi	6-e. Yeniden değerlemede ertelenmiş vergi etkisi	7. Farklı yararlı ömre sahip olanlar	8. Amortisman yöntemlerinin açıklanması	9. Gider veya maliyet olarak amortisman	10. Amortisman ayırmanın durması*	11. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	TİCARET			5	1	2	2	7	0	0	0	0	0	7	6	7	4	0	41		100.00
TOPLAM	2015	TİCARET			4	2	2	2	7	1	1	1	1	1	7	6	7	3	0	45	9.76	109.76
TOPLAM	2016	TİCARET			3	1	2	2	7	0	0	0	0	0	7	6	7	4	1	40	-11.11	97.56
TOPLAM	2017	TİCARET			2	1	2	2	7	2	2	2	2	2	7	6	7	4	1	49	22.50	119.51
TOPLAM	2018	TİCARET			4	1	2	2	7	2	2	2	1	2	7	6	7	4	1	50	2.04	121.95
TOPLAM	2019	TİCARET			4	4	1	2	7	2	2	2	2	2	7	6	7	1	1	50	0.00	121.95

ENDEKS A.V.8: MDV 2014-2019 YILLARI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A. MDV İLK EDİNİMİ DEĞİŞKENLERİNİN SEKTÖRE ÖZGÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. MALİYET ÖLÇÜMÜ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI HARCAMALAR DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. MUHASEBELEŞTİRME SONRASI ÖLÇÜM DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			E. AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			F. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	41		100	5		100	1		100	4		100	7		100	24		100	0		100
2015	45	10	110	4	-20	80	2	100	200	4	0	100	12	71	171	23	-4	96	0		
2016	40	-11	98	3	-25	60	1	-50	100	4	0	100	7	-42	100	24	4	100	1		
2017	49	23	120	2	-33	40	1	0	100	4	0	100	17	143	243	24	0	100	1	0	
2018	50	2	122	4	100	80	1	0	100	4	0	100	16	-6	229	24	0	100	1	0	
2019	50	0	122	4	0	80	4	300	400	3	-25	75	17	6	243	21	-13	88	1	0	

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	YAG DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ, TUTARLARI; ORANLARI				
İşletme Adı	YIL	Sektör	Denetim Firması	1. Kira geliri/değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira geliri	2-b. Faaliyet gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşaa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	14-a. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı	14-b. YAG'ların tutarı	14-c. Oran	
Aksen	2014	ELEKTRİK	Engin' Gra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2014	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2014	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Aksen	2015	ELEKTRİK	Engin' Gra	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2015	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2015	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Aksen	2016	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2016	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2016	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Aksen	2017	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2017	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2017	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Aksen	2018	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2018	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2018	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Aksen	2019	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2019	ELEKTRİK	Rasyonel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2019	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
İhligm	2014	GAYRİMEN	Bilgili	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	9	
İhligm	2015	GAYRİMEN	Bilgili	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1.388.304	16.811.037	8,26%	9
İhligm	2016	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	136.247	17.516.541	0,78%	10
İhligm	2017	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	341.789	19.435.805	1,76%	10
İhligm	2018	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	63.832	21.386.277	0,30%	10
İhligm	2019	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	1	84.209	29.218.660	0,29%	11
Kords	2014	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Yatas	2014	İMALAT SA	Ata' Krestr	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	
Kords	2015	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Yatas	2015	İMALAT SA	Ata' Krestr	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	
Kords	2016	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Yatas	2016	İMALAT SA	Ata' Krestr	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	
Kords	2017	İMALAT SA	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Yatas	2017	İMALAT SA	Ata' Krestr	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	
Kords	2018	İMALAT SA	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	8	
Yatas	2018	İMALAT SA	Aday' PKF	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	4	
Kords	2019	İMALAT SA	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	7	
Yatas	2019	İMALAT SA	Aday' PKF	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	4	
Aefes	2014	İMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	4	
Coola	2014	İMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2014	İMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tatgd	2014	İMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ulker	2014	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Aefes	2015	İMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5	
Coola	2015	İMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2015	İMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tatgd	2015	İMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ulker	2015	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Aefes	2016	İMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Coola	2016	İMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2016	İMALAT SA	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	7	
Tatgd	2016	İMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ulker	2016	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Aefes	2017	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Coola	2017	İMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2017	İMALAT SA	DELOITTE	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	
Tatgd	2017	İMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ulker	2017	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Aefes	2018	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Coola	2018	İMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2018	İMALAT SA	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Tatgd	2018	İMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	
Ulker	2018	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Aefes	2019	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	5	
Coola	2019	İMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kervt	2019	İMALAT SA	Ernst&You	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Tatgd	2019	İMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ulker	2019	İMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8	
Huriz	2014	İMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Kertrn	2014	İMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Huriz	2015	İMALAT SA	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7	
Kertrn	2015	İMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Huriz	2016	İMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	2.087.198	227.665.717	0,92%	13
Kertrn	2016	İMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4	
Huriz	2017	İMALAT SA	PWC	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	8.327.844			

Hunjr	2018	IMALAT SA	PWC	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1,304,499	197,465,641	0.66%
Kartn	2018	IMALAT SA	Gurell' Ba	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Hunjr	2019	IMALAT SA	Vizyon Ag	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	1	153,000	133,364,011	0.11%
Kartn	2019	IMALAT SA	Gurell' Ba	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aksa	2014	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Goody	2014	IMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Hekts	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Petkm	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Sasa	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0
Soda	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Soda	2014	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Aksa	2015	IMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0
Goody	2015	IMALAT SA	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gubrf	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	
Hekts	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Petkm	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	
Sasa	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Soda	2015	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Aksa	2016	IMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Goody	2016	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gubrf	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
Hekts	2016	IMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Petkm	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Sasa	2016	IMALAT SA	PWC	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Soda	2016	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Aksa	2017	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Goody	2017	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gubrf	2017	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	
Hekts	2017	IMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Petkm	2017	IMALAT SA	PWC	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Sasa	2017	IMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Soda	2017	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2017	IMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Aksa	2018	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Goody	2018	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gubrf	2018	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Hekts	2018	IMALAT SA	KPMG	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Petkm	2018	IMALAT SA	PWC	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Sasa	2018	IMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Soda	2018	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2018	IMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Aksa	2019	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Goody	2019	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gubrf	2019	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Hekts	2019	IMALAT SA	KPMG	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	
Petkm	2019	IMALAT SA	PWC	1	1	0	0	0	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Sasa	2019	IMALAT SA	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Soda	2019	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tuprs	2019	IMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Arcik	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Egeen	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Froto	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gerel	2014	IMALAT SA	SAYGIN 'H	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Karsn	2014	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Otkar	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Parasn	2014	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Toaso	2014	IMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Tmsn	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Ittrak	2014	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Vestl	2014	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Arcik	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Egeen	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Froto	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gerel	2015	IMALAT SA	SAYGIN 'H	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Karsn	2015	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Otkar	2015	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Parasn	2015	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Toaso	2015	IMALAT SA	PWC	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Tmsn	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
Ittrak	2015	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Vestl	2015	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Arcik	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Egeen	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Froto	2016	IMALAT SA	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Gerel	2016	IMALAT SA	PKF	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Karsn	2016	IMALAT SA	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Otkar	2016	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Parasn	2016	IMALAT SA	PWC	0	0	0	0	0	0	0													

11
4
11
4
0
6
4
5
7
0
3
8
0
8
4
5
7
0
3
7
0
6
9
5
7
0
3
7
0
9
9
3
7
0
3
7
0
9
8
3
5
0
3
6
0
8
10
7
6
0
3
4
0
0
0
0
0
6
7
0
0
0
0
0
0
6
7
0
0
0
0
0
0
6
4
0
0
0
0
0
0
0

Enkai	2014	INSAAT VE	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	2054000	4.206.983.000	0,05%	10	
Enkai	2015	INSAAT VE	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Enkai	2016	INSAAT VE	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Enkai	2017	INSAAT VE	KPMG	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	220.503.000	7.852.872.000	2,81%	10	
Enkai	2018	INSAAT VE	KPMG	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	99.054.000	9.948.773.000	1,00%	10	
Enkai	2019	INSAAT VE	KPMG	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	382.967.000	12.349.769.000	3,10%	9	
Ipeke	2014	MADENCİ	PWC	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Ipeke	2015	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	6		
Ipeke	2016	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	4		
Ipeke	2017	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Ipeke	2018	MADENCİ	Yeditepe'	1	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Ipeke	2019	MADENCİ	Mega Glo	1	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Kozal	2014	MADENCİ	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7		
Prkme	2014	MADENCİ	DELOITTE	1	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	709.155	75.700.000	0,94%	9	
Kozal	2015	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Prkme	2015	MADENCİ	DELOITTE	1	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Kozal	2016	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Prkme	2016	MADENCİ	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Kozal	2017	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Prkme	2017	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	1	0	1	11.874.570	222.442.000	5,34%	8
Kozal	2018	MADENCİ	Yeditepe'	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Prkme	2018	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	20.362.758	202.082.841	10,08%	7	
Kozal	2019	MADENCİ	Mega Glo	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Prkme	2019	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	10.087.841	191.995.000	5,25%	7	
Kozaa	2014	MADENCİ	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7		
Kozaa	2015	MADENCİ	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Kozaa	2016	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Kozaa	2017	MADENCİ	Ak	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3		
Kozaa	2018	MADENCİ	Yeditepe'	1	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Kozaa	2019	MADENCİ	Mega Glo	1	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Nthol	2014	HOLDING	Birleşim' I	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Nthol	2015	HOLDING	Birleşim' I	1	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Nthol	2016	HOLDING	Birleşim' I	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7		
Nthol	2017	HOLDING	Ata' Krest	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8		
Nthol	2018	HOLDING	Ata' Krest	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	8		
Nthol	2019	HOLDING	Ata' Krest	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	7		
Alarko	2014	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Bera	2014	HOLDING	Irfan	1	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	6		
Dohol	2014	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	3.900.000	243.478.000	1,60%	12	
Ecilic	2014	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	8		
Glyho	2014	HOLDING	KPMG	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	9		
Gsdho	2014	HOLDING	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Sahol	2014	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Ieyho	2014	HOLDING	Arkan Ergi	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	6		
Ihlias	2014	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	371.000	216.647.305	0,17%	11	
Ittfh	2014	HOLDING	Anlar' Nex	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	10		
Kchol	2014	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Metro	2014	HOLDING	Arkan Ergi	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Polho	2014	HOLDING	Arkan Ergi	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Tavhl	2014	HOLDING	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Tkten	2014	HOLDING	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Sise	2014	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Verus	2014	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Alarko	2015	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	6		
Bera	2015	HOLDING	Irfan	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	7		
Dohol	2015	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	6036000	376.075.000	1,60%	12	
Ecilic	2015	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	8		
Glyho	2015	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Gsdho	2015	HOLDING	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Sahol	2015	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Ieyho	2015	HOLDING	Arkan Ergi	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0		
Ihlias	2015	HOLDING	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	20.304.383	233.452.519	8,70%	10
Ittfh	2015	HOLDING	Anlar' Nex	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Kchol	2015	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Metro	2015	HOLDING	Arkan Ergi	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Polho	2015	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Tavhl	2015	HOLDING	Ernst&Yov	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Tkten	2015	HOLDING	BDO	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	9		
Sise	2015	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Verus	2015	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Alarko	2016	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	6		
Bera	2016	HOLDING	Engin' Gra	1	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Dohol	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	2.296.000	569.870.000	0,40%	12	
Ecilic	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	8		
Glyho	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Gsdho	2016	HOLDING	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Sahol	2016	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	4		
Ieyho	2016	HOLDING	Arkan Ergi	1	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	6		
Ihlias	2016	HOLDING	Irfan	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	1	82.954	4.284.163	1,94%	6	
Ittfh	2016	HOLDING	Anlar' Nex	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	4.682.168	211.824.813	2,21%	10	
Kchol	2016	HOLDING	Ernst&Yov	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	9		
Metro	2016	HOLDING	Arkan Ergi	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5		
Polho	2016	HOLDING	Ernst&Yov	1	0																		

[illegible]

[illegible]

Endeks B.1.1: YAG 2014 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2014	ELEKTRİK	Engin' Grant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odas	2014	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zoren	2014	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İndes	2014	ELEKTRİK	Gürel'i Bake	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Netas	2014	ELEKTRİK	DELOITTE TÇ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Asels	2014	ELEKTRİK	DELOITTE TÇ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2014	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4

Endeks B.1.2: YAG 2015 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Aksen	2015	ELEKTRİK,	Engin' Grant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odas	2015	ELEKTRİK,	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zoren	2015	ELEKTRİK,	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İndes	2015	ELEKTRİK,	Gürel'i Bake	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Netas	2015	ELEKTRİK,	DSLOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Asels	2015	ELEKTRİK,	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2015	ELEKTRİK,		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3

Endeks B.1.3: YAG 2016 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI							B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM		
Aksen	2016	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Odas	2016	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Zoren	2016	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
İndes	2016	ELEKTRİK	Gürel' Bake	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3		
Netas	2016	ELEKTRİK	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Asels	2016	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
TOPLAM	2016	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3		

Endeks B.1.4: YAG 2017 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	TOPLAM
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşaa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	
Aksen	2017	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odas	2017	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zoren	2017	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İndes	2017	ELEKTRİK	Gürelil' Bake	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Netas	2017	ELEKTRİK	DELOITTE TC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Asels	2017	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2017	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3

Endeks B.1.5: YAG 2018 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	TOPLAM
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşaa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	
Aksen	2018	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odas	2018	ELEKTRİK	As' Nexia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zoren	2018	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İndes	2018	ELEKTRİK	Gürelil' Bake	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4
Netas	2018	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Asels	2018	ELEKTRİK	Yeditepe' Ali	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2018	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4

Endeks B.1.6: YAG 2019 YILI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	TOPLAM
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşaa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	
Aksen	2019	ELEKTRİK	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Odas	2019	ELEKTRİK	Rasyonel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zoren	2019	ELEKTRİK	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İndes	2019	ELEKTRİK	Gürelil' Bake	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5
Netas	2019	ELEKTRİK	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Asels	2019	ELEKTRİK	Yeditepe' Ali	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2019	ELEKTRİK		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5

Endeks B.1.7: YAG 2014-2019 YILLARI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI
--	--	--	--	---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---	--	--	--	----------------------------------

	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4		100,00
TOPLAM	2015	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	-25,00	75,00
TOPLAM	2016	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	0,00	75,00
TOPLAM	2017	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	0,00	75,00
TOPLAM	2018	ELEKTRİK		1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	4	33,33	100,00
TOPLAM	2019	ELEKTRİK		1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5	25,00	125,00

ENDEKS B.I.8: YAG 2014-2019 YILLARI ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

ELEKTRİK, GAZ, SU VE TEKNOLOJİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	4		100	1		100	2		100	1		100	0		100
2015	3	-25	75	1	0	100	2	0	100	0	-100	0	0		
2016	3	0	75	1	0	100	2	0	100	0		0	0		
2017	3	0	75	1	0	100	2	0	100	0		0	0		
2018	4	33	100	1	0	100	2	0	100	1		100	0		
2019	5	25	125	2	100	200	2	0	100	1	0	100	0		

Endeks B.II.1: YAG 2014 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İnçim	2014	GAYRİMEN	Bilgili	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	9
Enkar	2014	GAYRİMEN	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	10
İpeke	2014	GAYRİMEN	PWC	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Kozal	2014	GAYRİMEN	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Prkme	2014	GAYRİMEN	DELOITTE	1	0	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	9
Kozaa	2014	GAYRİMEN	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
TOPLAM	2014	GAYRİMEN		6	5	1	0	1	6	5	6	6	1	1	6	1	0	1	0	2	48

Endeks B.II.2: YAG 2015 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İLE MDV VE STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İnçim	2015	GAYRİMEN	Bilgili	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	9
Enkar	2015	GAYRİMEN	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	9
İpeke	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	6
Kozal	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Prkme	2015	GAYRİMEN	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Kozaa	2015	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
TOPLAM	2015	GAYRİMEN		6	2	0	0	1	6	5	6	6	1	0	6	0	0	2	0	1	42

Endeks B.II.3: YAG 2016 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI					D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
İnçim	2016	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	10	
Enkar	2016	GAYRİMEN	DELOITTE	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	9	
İpeke	2016	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4	
Kozal	2016	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	
Prkme	2016	GAYRİMEN	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6	
Kozaa	2016	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	
TOPLAM	2016	GAYRİMEN		6	2	0	0	2	6	3	3	3	1	0	6	0	0	2	0	1	35	

Endeks B.II.4: YAG 2017 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İnçim	2017	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	10
Enkar	2017	GAYRİMEN	KPMG	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	10
İpeke	2017	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Kozal	2017	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Prkme	2017	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	8
Kozaa	2017	GAYRİMEN	AK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
TOPLAM	2017	GAYRİMEN		6	2	0	0	2	6	3	3	3	1	0	6	0	0	3	0	3	38

Endeks B.II.5: YAG 2018 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, bulundurma)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İnçim	2018	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	10
Enkar	2018	GAYRİMEN	KPMG	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	10
İpeke	2018	GAYRİMEN	Yeditepe PR	1	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Kozal	2018	GAYRİMEN	Yeditepe PR	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Prkme	2018	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	7
Kozaa	2018	GAYRİMEN	Yeditepe PR	1	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
TOPLAM	2018	GAYRİMEN		6	4	0	3	1	6	3	3	3	1	0	6	0	0	1	0	3	40

Endeks B.II.6: YAG 2019 YILI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, bulundurma)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
İnçim	2019	GAYRİMEN	İrfan	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	1	11
Enkar	2019	GAYRİMEN	KPMG	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	9
İpeke	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Kozal	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Prkme	2019	GAYRİMEN	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	7
Kozaa	2019	GAYRİMEN	Mega Global	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
TOPLAM	2019	GAYRİMEN		6	4	0	1	1	6	3	3	3	0	0	6	1	0	1	0	3	38

Endeks B.II.7: YAG 2014-2019 YILLARI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI			
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, bulundurma)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	GAYRİMEN		6	5	1	0	1	6	5	6	6	1	1	6	1	0	1	0	2	48		100.00
TOPLAM	2015	GAYRİMEN		6	2	0	0	1	6	5	6	6	1	0	6	0	0	2	0	1	42	-12.50	87.50
TOPLAM	2016	GAYRİMEN		6	2	0	0	2	6	3	3	3	1	0	6	0	0	2	0	1	35	-16.67	72.92
TOPLAM	2017	GAYRİMEN		6	2	0	0	2	6	3	3	3	1	0	6	0	0	3	0	3	38	8.57	79.17
TOPLAM	2018	GAYRİMEN		6	4	0	3	1	6	3	3	3	1	0	6	0	0	1	0	3	40	5.26	83.33
TOPLAM	2019	GAYRİMEN		6	4	0	1	1	6	3	3	3	0	0	6	1	0	1	0	3	36	-5.00	79.17

ENDEKS B.II.8: YAG 2014-2019 YILLARI GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

GAYRİMENKUL, İNŞAAT VE MADENCİLİK TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	48		100	13		100	31		100	2		100	2		100
2015	42	-13	88	9	-31	69	30	-3	97	2	0	100	1	-50	50
2016	35	-17	73	10	11	77	22	-27	71	2	0	100	1	0	50
2017	38	9	79	10	0	77	22	0	71	3	50	150	3	200	150
2018	40	5	83	14	40	108	22	0	71	1	-67	50	3	0	150
2019	38	-5	79	12	-14	92	21	-5	68	2	100	100	3	0	150

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2014	İMALAT	BELOITTE-TK	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	7
Yatas	2014	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Aefes	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	4
Ccola	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2014	İMALAT	BELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tadgd	2014	İMALAT	BELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ulker	2014	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	8
Huruz	2014	İMALAT	BELOITTE-TK	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	7
Kartm	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Aksa	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Goody	2014	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	6
Hekts	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Petkm	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5
Sasa	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Soda	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Arcik	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Ereen	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Proto	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gereel	2014	İMALAT	SAYGIN HİE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Karsn	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Otkar	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İmsn	2014	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Toaso	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
İtrak	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vestl	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Daklb	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Gents	2014	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	7
Alfyon	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Golts	2014	İMALAT	BELOITTE-TK	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Trkcm	2014	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemas	2014	İMALAT	Arkan Ergin	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Cemts	2014	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ereel	2014	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	7
İsdmr	2014	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2014	İMALAT	AKT	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
TOPLAM	2014	İMALAT		18	8	6	1	2	19	10	8	11	3	2	18	0	0	4	0	0	110

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	7
Yatas	2015	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Aefes	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	5
Ccola	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tadgd	2015	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ulker	2015	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Huruz	2015	İMALAT	DELOITTE-TK	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	7
Kartm	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Aksa	2015	İMALAT	PWC	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	8
Goody	2015	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	8
Hekts	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Petkm	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5
Sasa	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Soda	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2015	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Arcik	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ereen	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eroto	2015	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gereel	2015	İMALAT	SAYGIN HİE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Karsn	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Otkar	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İmsn	2015	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Toaso	2015	İMALAT	İrfan	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	7
İtrak	2015	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vestl	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dgkib	2015	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	4
Gents	2015	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	5
Afyon	2015	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Golts	2015	İMALAT	Engin' Grant	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	5
İrکم	2015	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemas	2015	İMALAT	Arkan Ergin'	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemts	2015	İMALAT	Arkan Ergin'	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eregl	2015	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	7
İsdmr	2015	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2015	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	8
TOPLAM	2015	İMALAT		18	9	6	1	2	18	8	10	10	3	2	17	1	0	5	0	0	0	110

Endeks B.III.3: YAG 2016 YILI İMALAT SANAYİ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		TOPLAM
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyleştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	
Kords	2016	İMALAT	DELÖITTE TR	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	7
Yatas	2016	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Aefes	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	4
Ecola	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2016	İMALAT	DELÖITTE TR	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	7
Tadgd	2016	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ulker	2016	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Hurgz	2016	İMALAT	DELÖITTE TR	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	13
Kartn	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Aksa	2016	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Goody	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2016	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	6
Hekts	2016	İMALAT	DELÖITTE TR	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	9
Petkm	2016	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	5
Sasa	2016	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Soda	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2016	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Arcik	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ereen	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Froto	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Genel	2016	İMALAT	PKF	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Karsn	2016	İMALAT	DELÖITTE TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Otkar	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İmsn	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Toaso	2016	İMALAT	Aksis	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
İtrak	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vestl	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dgkib	2016	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	5
Gents	2016	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Afyon	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Golts	2016	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
İrکم	2016	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemas	2016	İMALAT	Arkan Ergin'	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemts	2016	İMALAT	Arkan Ergin'	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eregl	2016	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	8
İsdmr	2016	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2016	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	9
TOPLAM	2016	İMALAT		19	12	7	1	2	19	12	11	12	4	2	17	0	0	6	0	1	125

Endeks B.III.4: YAG 2017 YILI İMALAT SANAYİ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		TOPLAM
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyleştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	

Kords	2017	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	7
Yatas	2017	İMALAT	Ata' Kreston	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Aefes	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	4
Çcola	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	6
Tadgd	2017	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ulker	2017	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	8
Hurgz	2017	İMALAT	PWC	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	13
Kartn	2017	İMALAT	Gürel' Bake	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	4
Aksa	2017	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	7
Goody	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2017	İMALAT	Ernst&Young	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	9
Hekts	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	9
Petkm	2017	İMALAT	PWC	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Sasa	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	7
Soda	2017	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2017	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Arcik	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Egeen	2017	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Proto	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gerel	2017	İMALAT	AC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Karsn	2017	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ötkar	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2017	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tmsn	2017	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	6
Toaso	2017	İMALAT	Aksis	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	4
İtrak	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vestl	2017	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dgkib	2017	İMALAT	PWC	1	0	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	5
Gents	2017	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Afyon	2017	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2017	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Golts	2017	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	6
İrkcm	2017	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemas	2017	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemts	2017	İMALAT	Rasyonel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eregl	2017	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	7
İsdmr	2017	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2017	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	8
İTOPLAM	2017	İMALAT		19	12	7	2	2	19	13	11	13	4	2	16	0	0	3	0	1	124

Endeks B.İİİ.5: YAG 2018 YILI İMALAT SANAYİ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI								C. YAG İLE MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Gelirli	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2018	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	8
Yatas	2018	İMALAT	Aday' PKF	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Aefes	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	4
Çcola	2018	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2018	İMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Tadgd	2018	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
Ulker	2018	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Hurgz	2018	İMALAT	PWC	1	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	11
Kartn	2018	İMALAT	Gürel' Bake	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Aksa	2018	İMALAT	Ernst&Young	1	1	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Goody	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2018	İMALAT	Engin' Grant	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	9
Hekts	2018	İMALAT	KPMG	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Petkm	2018	İMALAT	PWC	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Sasa	2018	İMALAT	DELOITTE TR	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Soda	2018	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2018	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3
Arcik	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Egeen	2018	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Proto	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gerel	2018	İMALAT	AC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Karsn	2018	İMALAT	DELOITTE TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ötkar	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2018	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tmsn	2018	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Toaso	2018	İMALAT	Aksis	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	7
İtrak	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vesti	2018	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dgkib	2018	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gents	2018	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Afyon	2018	İMALAT	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2018	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	1	9
Golts	2018	İMALAT	DENGE Maz	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
İrkcm	2018	İMALAT	Ernst&Young	1	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	6
Cemas	2018	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemts	2018	İMALAT	Rasyonel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Eregl	2018	İMALAT	DELOITTE-TK	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	1	0	10
İsdmr	2018	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2018	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	8
TOPLAM	2018	İMALAT		21	11	8	2	1	21	14	13	14	4	20	0	0	5	1	3	140

Endeks B.III.6: YAG 2019 YILI İMALAT SANAYİ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onanım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Kords	2019	İMALAT	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	7
Yatas	2019	İMALAT	Aday PKF	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	4
Aefes	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	5
Ccola	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kervit	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Taded	2019	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ulker	2019	İMALAT	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Bluriz	2019	İMALAT	Vizyon'Agen	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	11
Kartm	2019	İMALAT	Güvenli' Baka	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Aksa	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Goody	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gubrf	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	8
Hekts	2019	İMALAT	KPMG	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	10
Petkm	2019	İMALAT	PWC	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Sasa	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Soda	2019	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tuprs	2019	İMALAT	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Arcik	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Ekeen	2019	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Prota	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gerel	2019	İMALAT	AC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Karsn	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Otkar	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Parsn	2019	İMALAT	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İmsn	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
İoaso	2019	İMALAT	Akasis	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
İtrak	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Vestl	2019	İMALAT	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dgkib	2019	İMALAT	Güvenli' Baka	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gents	2019	İMALAT	Yeditepe' PR	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Alvon	2019	İMALAT	Ernst&Youn	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Anacm	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	7
Golts	2019	İMALAT	BENGE Maz	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	6
İrckm	2019	İMALAT	Ernst&Youn	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Cemas	2019	İMALAT	Arkan Ergin	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cemts	2019	İMALAT	Rasyonel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Eregl	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	10
İsdmr	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krdmd	2019	İMALAT	DELOITTE-TK	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
TOPLAM	2019	İMALAT		21	11	6	0	5	21	12	14	15	2	0	21	1	0	8	0	1	138

Endeks B.III.7: YAG 2014-2019 YILLARI İMALAT SANAYİ AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI				
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşaa, geliştirme, bakım ve onanım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	İMALAT		18	8	6	1	2	19	10	8	11	3	2	18	0	0	4	0	0	110		100,00
TOPLAM	2015	İMALAT		18	9	6	1	2	18	8	10	10	3	2	17	1	0	5	0	0	110	0,00	100,00
TOPLAM	2016	İMALAT		19	12	7	1	2	19	12	11	12	4	2	17	0	0	6	0	1	125	13,64	113,64
TOPLAM	2017	İMALAT		19	12	7	2	2	19	13	11	13	4	2	16	0	0	3	0	1	124	-0,80	112,73
TOPLAM	2018	İMALAT		21	11	8	2	1	21	14	13	14	4	2	20	0	0	5	1	3	140	12,90	127,27
TOPLAM	2019	İMALAT		21	11	6	0	5	21	12	14	15	2	0	21	1	0	8	0	1	138	-1,43	125,45

ENDEKS B.III.8: YAG 2014-2019 YILLARI İMALAT SANAYİİ SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

İMALAT SANAYİİ TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	110		100	35		100	71		100	4		100	0		100
2015	110	0	100	36	3	103	68	-4	96	6	50	150	0		
2016	125	14	114	41	14	117	77	13	108	6	0	150	1		
2017	124	-1	113	42	2	120	78	1	110	3	-50	75	1	0	
2018	140	13	127	43	2	123	88	13	124	6	100	150	3	200	
2019	138	-1	125	43	0	123	85	-3	120	9	50	225	1	-67	

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
Nthol	2014	HOLDİNG	Birleşim' Ha	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4	
Alarko	2014	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6	
Bera	2014	HOLDİNG	İrfan	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	6	
Dohol	2014	HOLDİNG	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	12	
Ecile	2014	HOLDİNG	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8	
Glvho	2014	HOLDİNG	KPMG	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	9	
Gsdho	2014	HOLDİNG	Ernst&You	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Sahol	2014	HOLDİNG	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4	
Ievho	2014	HOLDİNG	Arkan Ergin	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	6	
İhlas	2014	HOLDİNG	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	11	
İttih	2014	HOLDİNG	Anilar' Nexa	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	10	
Kchol	2014	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5	
Metro	2014	HOLDİNG	Arkan Ergin	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5	
Polho	2014	HOLDİNG	Arkan Ergin	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6	
Tavhi	2014	HOLDİNG	Ernst&You	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tkfen	2014	HOLDİNG	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	9	
Sise	2014	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6	
Verus	2014	HOLDİNG	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
TOPLAM	2014	HOLDİNG		15	6	7	2	3	15	9	10	11	3	1	15	2	2	4	0	2	107	

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerleme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nthol	2015	HOLDİNG	Birlesim' Ha	1	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Alarko	2015	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Bera	2015	HOLDİNG	İrfan	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	7
Dohol	2015	HOLDİNG	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	12
Ecile	2015	HOLDİNG	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Gelyho	2015	HOLDİNG	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	9
Gsdho	2015	HOLDİNG	Ernst&You	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sahol	2015	HOLDİNG	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	4
Ievho	2015	HOLDİNG	Arkan Ergin	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	4
İhlas	2015	HOLDİNG	Bilgili	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	0	1	10
İttih	2015	HOLDİNG	Anilar' Nexa	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	9
Kchol	2015	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Metro	2015	HOLDİNG	Arkan Ergin	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Poiho	2015	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Tavhl	2015	HOLDİNG	Ernst&You	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tkfen	2015	HOLDİNG	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	9
Sise	2015	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Verus	2015	HOLDİNG	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	2015	HOLDİNG		15	6	7	2	3	15	11	10	11	1	1	15	0	1	1	0	2	106

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nithel	2016	HOLDİNG	Birlesim' Ha	1	1	0	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Alarko	2016	HOLDİNG	Ernst&You	1	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Bera	2016	HOLDİNG	Engin' Gran	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6

Dohol	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	12
Eclic	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	8	
Glvho	2016	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	9	
Gsdho	2016	HOLDING	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sahol	2016	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	4	
Iayho	2016	HOLDING	Arkan Ergin	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	6	
Ihlas	2016	HOLDING	Irfan	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	10	
Ittth	2016	HOLDING	Anilar' Nexus	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	9	
Kchol	2016	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	5	
Metro	2016	HOLDING	Arkan Ergin	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	5	
Polho	2016	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	6	
Tavhl	2016	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
TKfen	2016	HOLDING	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	9	
Sise	2016	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	6	
Verus	2016	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
TOPLAM	2016	HOLDING		15	7	7	2	3	15	10	12	11	4	1	15	1	1	0	3	108

Endeks B.IV.4: YAG 2017 YILI HOLDINGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nthol	2017	HOLDING	Ata' Krestor	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Alarko	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Bera	2017	HOLDING	Engin' Grant	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	7
Dohol	2017	HOLDING	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	12
Ecilic	2017	HOLDING	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	9
Glvho	2017	HOLDING	DELOITTE	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	10
Gsdho	2017	HOLDING	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sahol	2017	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Iayho	2017	HOLDING	Birleşik Eka	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Ihlas	2017	HOLDING	Irfan	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1	0	9
Ittth	2017	HOLDING	Anilar' Next	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	9
Kchol	2017	HOLDING	PWC	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	5
Metro	2017	HOLDING	Ata' Krestor	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Polho	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	6
Tahvi	2017	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TKfen	2017	HOLDING	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	10
Sise	2017	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	1	0	8
Verus	2017	HOLDING	DELOITTE	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	5
TOPLAM	2017	HOLDING		15	6	7	2	2	16	11	12	12	4	1	16	1	0	3	3	3	114

Endeks B.IV.5: YAG 2018 YILI HOLDINGLER AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Nthol	2018	HOLDING	Ata' Krestor	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8
Alarko	2018	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Bera	2018	HOLDING	Engin' Grant	1	0	1	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
Dohol	2018	HOLDING	PWC	1	0	0	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	8
Ecilic	2018	HOLDING	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	9
Glvho	2018	HOLDING	KPMG	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	10
Gsdho	2018	HOLDING	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sahol	2018	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	4
Iayho	2018	HOLDING	Birleşik Etko	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Ihlas	2018	HOLDING	Irfan	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	8
Ittth	2018	HOLDING	Anilar' Next	1	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	10
Kchol	2018	HOLDING	PWC	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	4
Metro	2018	HOLDING	Reform' Alii	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	5
Polho	2018	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	7
Tahvi	2018	HOLDING	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TKfen	2018	HOLDING	BDO	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	10
Sise	2018	HOLDING	Ernst&Young	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	9
Verus	2018	HOLDING	DELOITTE	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
TOPLAM	2018	HOLDING		16	6	6	3	3	16	11	15	14	4	0	16	1	0	3	3	3	116

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI								C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, bulundurma)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapılanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutar var/yok	TOPLAM
Nthol	2019	HOLDİNG	Ata Krestor	1	1	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
Alarko	2019	HOLDİNG	BDO	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	8
Bera	2019	HOLDİNG	Engin' Gran	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Dohol	2019	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	1	0	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	8
Etilik	2019	HOLDİNG	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	1	0	9
Glvho	2019	HOLDİNG	KPMG	1	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	10
Gsdho	2019	HOLDİNG	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sahol	2019	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	7
İevho	2019	HOLDİNG	Birdesik Eko	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	6
İhılas	2019	HOLDİNG	İrfan	1	0	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	9
İmth	2019	HOLDİNG	Anılar' Nexia	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	10
Kchol	2019	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	5
Metro	2019	HOLDİNG	Reform' Alii	1	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Poiho	2019	HOLDİNG	Ernst&Young	1	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	8
Tahvi	2019	HOLDİNG	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tkfem	2019	HOLDİNG	BDO	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	6
Sise	2019	HOLDİNG	Ernst&Young	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	0	0	9
Venus	2019	HOLDİNG	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	6
TOPLAM	2019	HOLDİNG		16	6	6	4	3	16	11	10	13	0	0	16	1	0	5	2	3	116

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İLE MDV VE STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, bulundurma)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapılanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutar var/yok			
TOPLAM	2014	HOLDİNG		15	6	7	2	3	15	9	10	11	3	1	15	2	2	4	0	2	107		100.00
TOPLAM	2015	HOLDİNG		15	6	7	2	3	15	11	10	11	4	1	15	0	1	3	0	2	106	-0.93	99.07
TOPLAM	2016	HOLDİNG		15	7	7	2	3	15	10	12	11	4	1	15	1	1	1	0	3	108	1.89	100.93
TOPLAM	2017	HOLDİNG		15	6	7	2	3	15	11	12	12	4	1	16	1	0	3	3	3	114	5.56	106.54
TOPLAM	2018	HOLDİNG		16	6	6	3	3	16	11	15	14	4	0	16	1	0	1	2	2	116	1.75	108.41
TOPLAM	2019	HOLDİNG		16	6	6	4	3	16	11	14	13	0	0	16	1	0	5	2	3	116	0.00	108.41

ENDEKS B.IV.8: YAG 2014-2019 YILLARI HOLDİNGLER MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

HOLDİNGLER TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	107		100	33		100	64		100	8		100	2		100
2015	106	-1	99	33	0	100	67	5	105	4	-50	50	2	0	100
2016	108	2	101	34	3	103	68	1	106	3	-25	38	3	50	150
2017	114	6	107	32	-6	97	72	6	113	7	133	88	3	0	150
2018	116	2	108	34	6	103	76	6	119	4	-43	50	2	-33	100
2019	116	0	108	35	3	106	70	-8	109	8	100	100	3	50	150

Endeks B.V.1: YAG 2014 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI					D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
Bimas	2014	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Migros	2014	TİCARET	DELOITTE TC	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	11	
Tcell	2014	TİCARET	DELOITTE TC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8	
İtıkom	2014	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	
Clebi	2014	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Pegasus	2014	TİCARET	DELOITTE TC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Thyao	2014	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	5	
TOPLAM	2014	TİCARET		4	2	2	0	1	4	3	2	3	1	0	4	0	0	1	0	0	27	

Endeks B.V.2: YAG 2015 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2015 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI					D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
Bimas	2015	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Migros	2015	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	9	
Tcell	2015	TİCARET	DELOITTE TC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8	
İtıkom	2015	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	
Clebi	2015	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Pegasus	2015	TİCARET	DELOITTE TC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Thyao	2015	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	6	
TOPLAM	2015	TİCARET		4	2	2	0	0	4	3	2	3	1	0	4	1	0	0	0	0	26	

Endeks B.V.3: YAG 2016 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2016 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI					D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artış kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	
Bimas	2016	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Migros	2016	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	10	
Tcell	2016	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	8	
İtikom	2016	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3	
Clebi	2016	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Pegasus	2016	TİCARET	DELOITTE TC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Thyao	2016	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	1	6	
TOPLAM	2016	TİCARET		4	2	2	0	0	4	2	2	3	1	0	4	0	0	1	0	2	27	

Endeks B.V.4: YAG 2017 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2017 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI	
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artışı kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2017	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Migros	2017	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	0	0	10
Tcell	2017	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	9
İtkom	2017	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
Clebi	2017	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pegasus	2017	TİCARET	DELOITTE TÜRKİYE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Thyao	2017	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
TOPLAM	2017	TİCARET		4	2	2	0	0	4	2	2	3	1	0	4	1	0	1	0	0	25

Endeks B.V.5: YAG 2018 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2018 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG İle MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D.DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artışı kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2018	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Migros	2018	TİCARET	PWC	1	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	1	9
Tcell	2018	TİCARET	PWC	1	1	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	7
İtkom	2018	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	5
Clebi	2018	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pegasus	2018	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Thyao	2018	TİCARET	KPMG	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	3
TOPLAM	2018	TİCARET		4	1	0	0	0	4	2	2	2	1	0	4	1	0	0	0	1	22

Endeks B.V.6: YAG 2019 YILI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2019 yılı BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

				A. YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI				B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI				D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
İşletme Adı	YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artışı kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM
Bimas	2019	TİCARET	PWC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	U
Migros	2019	TİCARET	DELOITTE TÜRKİYE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	U
Tcell	2019	TİCARET	PWC	1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	9
İtkom	2019	TİCARET	KPMG	1	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	5
Clebi	2019	TİCARET	DELOITTE TÜRKİYE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	U
Pegasus	2019	TİCARET	Ernst&Young	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	U
Thyao	2019	TİCARET	KPMG	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	U
TOPLAM	2019	TİCARET		2	1	1	1	0	2	1	1	1	0	0	2	2	0	0	0	0	14

Endeks B.V.7: YAG 2014-2019 YILLARI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME AÇIKLAMA ENDEKSİ

2014 - 2019 yılları BİST 100 Şirketleri Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile İlgili Açıklamalar

			A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİNİN AÇIKLANMASI					B. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN, AMORTİSMANIN AÇIKLANMASI							C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLERİN AÇIKLANMASI					D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN AÇIKLANMASI		
YIL	Sektörler	Denetim Firması	1. Kira geliri/Değer artışı kazancı elde etme amacı	2-a. Kira Geliri	2-b. Faaliyet Gideri	3. Bulundurma amacına göre (satış amaçlı, satın alma, inşa, geliştirme, bakım ve onarım, iyileştirme)	4. Kiralananlara ait haklar	5. Sonraki ölçüm (Maliyet bedeli/GUD ile)	6. GUD değerlendirme tekniği varsayımları	7. GUD değişimleri	8. GUD tespiti yapılanlar	9. Yabancı para çevrim net kur farkları	10. Maliyet veya GUD yöntemi arasındaki transferler	11. Kullanılan amortisman yöntemi	12-a. YAG'dan MDV'ye transfer	12-b. YAG'dan Stoklara transfer	12-c. MDV'den YAG'a transfer	12-d. Stoklardan YAG'a transfer	13. Değer düşüklüğüne uğrayanların tutarı var/yok	TOPLAM	YÜZDE DEĞİŞİM	AÇIKLAMA ENDEKSİ
TOPLAM	2014	TİCARET	4	2	2	0	1	4	3	2	3	1	0	4	0	0	1	0	0	27		100,00
TOPLAM	2015	TİCARET	4	2	2	0	0	4	3	2	3	1	0	4	1	0	0	0	0	26	-3,70	96,30
TOPLAM	2016	TİCARET	4	2	2	0	0	4	2	2	3	1	0	4	0	0	1	0	2	27	3,85	100,00
TOPLAM	2017	TİCARET	4	2	2	0	0	4	2	2	2	1	0	4	1	0	1	0	0	25	-7,41	92,59
TOPLAM	2018	TİCARET	4	1	0	0	0	4	2	2	2	1	0	4	1	0	0	0	0	22	-12,00	81,48
TOPLAM	2019	TİCARET	2	1	1	0	0	2	1	1	1	0	0	2	2	0	0	0	0	14	-36,36	51,85

ENDEKS B.V.8: YAG 2014-2019 YILLARI TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME SEKTÖRÜ MUHASEBE POLİTİKALARI ALT BAŞLIKLARI AÇIKLAMA ENDEKSİ

TOPTAN, PERAKENDE, TİCARET, ULAŞTIRMA, HABERLEŞME TOPLAM AÇIKLAMA ENDEKSİ				A.YAG EDİNME AMACININ; KİRA GELİRİ, FAALİYET GİDERLERİ DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			B. DEĞERLEME OLÇULARININ, AMORTİSMAN DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			C. YAG ile MDV ve STOKLAR ARASI TRANSFERLER DEĞİŞKENLERİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ			D. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ DEĞİŞKENİNİN AÇIKLAMA ENDEKSİ		
Yıl	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS	TOPLAM	% DEĞİŞKEN	ENDEKS
2014	27		100	9		100	17		100	1		100	0		100
2015	26	-4	96	8	-11	89	17	0	100	1	0	100	0		
2016	27	4	100	8	0	89	16	-6	94	1	0	100	2		
2017	25	-7	93	8	0	89	15	-6	88	2	100	200	0	-100	
2018	22	-12	81	5	-38	56	15	0	88	1	-50	100	1		
2019	14	-36	52	5	0	56	7	-53	41	2	100	200	0	-100	

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Anaforoğlu, Pınar

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Doktora	AHBV Üniversitesi	2022
Yüksek lisans	Başkent Üniversitesi	2015
Lisans	Gazi Üniversitesi	2002
Lise	Hamdi Bozbağ Anadolu Lisesi	1997

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2002-2004	Yaklaşım Yayıncılık A. Ş.	Editör
2002-2004	Hürses Gazetesi	Yazar
2004	Sabri ARPAÇ YMM	Denetçi Yardımcısı
2004-2005	Kanıt YMM	Denetçi Yardımcısı
2006-2018	KPSS ve SMMM Hazırlık Kursları	Muhasebe Uzman Öğreticisi
2018-2021	Başkent Üniversitesi SBMYO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü	Öğretim Elemanı
2019	Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi Sigortacılık ve Risk Yönetimi Programı Bölümü	Öğretim Elemanı
2020-2021	Başkent Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü	Öğretim Elemanı

Yabancı Dil

İngilizce

Yayınlar

Uluslararası hakemli dergilerde yayımlanan makaleler:

Nalan AKDOĞAN, Melike AKTAŞ, Pınar ANAFOROĞLU, Buket ATALAY, Kerem EREN, Ceyda ÖZDEMİR. "Ulusal ve Gözaltı Pazarında İşlem Gören Şirketlerin TFRS 5 Kapsamında Satış Amaçlı Duran Varlık Kullanım Eğilimlerinin 2009-2014 Dönemi Finansal Tablolarında İncelenmesi". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2015; 8 (3): 153-199, (EBSCOHOST Business Source Complete).

Uluslararası bilimsel toplantılarda sunulan ve bildiri kitaplarında (proceedings) basılan bildiriler:

Anaforoglu P., Yanik S., Ugur B., "A Comparative Study on Key Audit Matters-Kilit Denetim Konuları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Çalışma". V. International Symposium on Accounting and Finance-ISAF 2019, Bursa-TURKEY on 1-4 May, 2019.

Anaforoglu P., "Maddi Duran Varlıklar ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sektörel Açıklama Endeksleri" VI. International Symposium on Accounting and Finance-ISAF 2021, Online-TURKEY, Symposuim Proceeding Book, on 23-25 April, 2021.

Diğer yayınlar:

SMMM ALAN BİLGİSİ FİNANSAL MUHASEBE Öğrenci Notları

SMMM ALAN BİLGİSİ FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ Öğrenci Notları

SMMM ALAN BİLGİSİ MALİYET MUHASEBESİ Öğrenci Notları

GARANTİ AKADEMİ KPSS MUHASEBE Dünyası Konu Anlatımı (2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018)

GARANTİ AKADEMİ KPSS MUHASEBE Dünyası Soru Bankası (2013, 2014, 2015, 2016)

KUZEY AKADEMİ YAYINLARI KPSS A 2017 MUHASEBE 2017

KUZEY AKADEMİ YAYINLARI KPSS (2017, 2018) MUHASEBE SORU BANKASI (2017, 2018)

Anaforoğlu P. "Asgari Birim Değerleri ve Dava Açma" HÜRSES Gazetesi, 25.10.2002.

Anaforoğlu P. "Asgari Birim Değerlerinin Tespiti" HÜRSES Gazetesi, 28.10.2002.

Anaforoğlu P. "Ücretlerde Özel İndirim" HÜRSES Gazetesi, 05.11.2002.

Anaforoğlu P. "Özel İndirimde Özellikli Durumlar" HÜRSES Gazetesi, 06.11.2002.

Anaforoğlu P. “Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinde Vergi Avantajı” HÜRSES Gazetesi, 13.11.2002.

Anaforoğlu P. “Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi” HÜRSES Gazetesi, 14.11.2002.

Anaforoğlu P. “Eurobond Gelirlerinin Vergilendirilmesi” HÜRSES Gazetesi, 25.11.2002.

Anaforoğlu P. “Borsa Kazançlarının Vergilendirilmesi” HÜRSES Gazetesi, 04.12.2002.

Anaforoğlu P. “Vergilerin İptali ve Anayasaya Aykırılık (I)” HÜRSES Gazetesi, 05.12.2002.

Anaforoğlu P. “Vergilerin İptali ve Anayasaya Aykırılık (II)” HÜRSES Gazetesi, 06.12.2002.

Anaforoğlu P. “Emlak Vergisindeki Çarpıklıklar” HÜRSES Gazetesi, 07.12.2002.

Anaforoğlu P. “Kafa Karıştıran Emlak Vergisindeki Çelişkiler” HÜRSES Gazetesi, 08.12.2002.

Anaforoğlu P. “Yatırım İndiriminde Vergi Kesintisi Kalktı” HÜRSES Gazetesi, 25.12.2002.

Anaforoğlu P. “Borcun Kur Farkı ve Örtülü Sermaye-I” HÜRSES Gazetesi, 08.01.2003.

Anaforoğlu P. “Borcun Kur Farkı ve Örtülü Sermaye-II” HÜRSES Gazetesi, 09.01.2003.

Anaforoğlu P. “Özel İndirimin Asgari Ücrete Etkisi” HÜRSES Gazetesi, 12.01.2003.

Anaforoğlu P. “Fatura Vermenin Zorunlu Olduğu Durumlar” HÜRSES Gazetesi, 15.01.2003.

Anaforoğlu P. “Faturanın Kapsamı” HÜRSES Gazetesi, 18.01.2003.

Anaforoğlu P. “Faturanın Kapatılması ve Önemi” HÜRSES Gazetesi, 24.01.2003.

Anaforoğlu P. “Dövizli Faturalarda Döviz Kuru” HÜRSES Gazetesi, 28.01.2003.

Anaforoğlu P. “Faturanın Delil Olma Özelliği” HÜRSES Gazetesi, 05.02.2003.

Anaforoğlu P. “Faturaya Yazılacak Bilgiler” HÜRSES Gazetesi, 06.02.2003.

Anaforoğlu P. “Yargılamanın Yenilenmesi ve Nedenleri” HÜRSES Gazetesi, 20.02.2003.

Anaforoğlu P. “Kararın Düzeltilmesi ve İncelenmesi” HÜRSES Gazetesi, 25.02.2003.

Anaforoğlu P. “Pişmanlık Talebinin Kabulü İçin Dava Açılması” HÜRSES Gazetesi, 12.03.2003.

Anaforoğlu P. “Görevsizlik Kararıyla Re’sen Dava Açma Süreleri” HÜRSES Gazetesi, 01.04.2003.

Hobiler

Masa Tenisi ve basketbol oynamak, seyahat etmek, kitap okumak.



