

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN PROGRAMI

BİST' TE İŞLEM GÖREN İMALAT SEKTÖRÜNDEKİ
İŞLETMELERİN TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI,
MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE
HATALAR STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Merve BAL

Danışman
Prof. Dr. Mahmut KARĞIN

MANİSA – 2019

T.C
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN PROGRAMI

BİST' TE İŞLEM GÖREN İMALAT SEKTÖRÜNDEKİ
İŞLETMELERİN TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI,
MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE
HATALAR STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Merve BAL

Danışman
Prof. Dr. Mahmut KARĞIN

MANİSA – 2019

	<p style="text-align: center;">T.C. MANISA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</p> <p style="text-align: center;">YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI</p> <p style="text-align: center;">Tez Savunma Sınavı Tutanağı</p>	Doküman Kodu	FRYL-031
		Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 11/06/2019 tarih ve 19/19 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Merve BAL'ın "BİST'te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı Açısından İncelenmesi" konulu tezi incelenmiş ve aday 05/07/2019 tarihinde saat 11:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 60 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

BAŞKAN
Prof. Dr. Mahmut Kargın

ÜYE
Doc. Dr. Rabia AKTAŞ

ÜYE
Doc. Dr. Alper ERSEKİM

Evet Hayır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan Enstitü Sekreteri	Onaylayan Enstitü Müdürü
---------------------------------	-----------------------------

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “BİST” te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı Açısından İncelenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../2019

Merve BAL

İmza

ÖZET

**BIST' TE İŞLEM GÖREN İMALAT SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN TMS
8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ
DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Küreselleşme ile birlikte ortak, anlaşılabilir bilgi, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik kavramları önemli hale gelmiştir. Finansal tablolar sayesinde işletmelerin finansal durumları, faaliyet sonuçları hakkında bilgiler ediniriz. Finansal tabloların hazırlanmasında tercih edilen kurallar, ilkeler esaslar muhasebe politikaları olarak tanımlanmıştır. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardı finansal tablolarda güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliğin sağlanmasını amaçlamıştır. Bundan dolayı muhasebe politikalarının tutarlı olarak uygulanması karşılaştırılabilirlik açısından önemlidir. Muhasebe politikalarında, tahminlerinde yapılan değişikliklerin, tespit edilen hataların dipnotlarda açıklanarak, finansal tablolarda gerekli düzeltmelerin yapılması karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından önemlidir.

Çalışmamızın üç amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarına ait dipnotları incelenmiştir. İncelenen dipnotlarda işletmelerin bazı muhasebe politikalarına ait tercihleri belirlenerek, imalat sektörünün alt sektörleri ile karşılaştırma yapılmış ve yıllara göre gerçekleşen değişiklikler açıklanmıştır. İkinci amacımız için seçilen işletmelerin TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardına göre 2017 yılı açıklamaları incelenmiştir. Üçüncü amacımız doğrultusunda Aktaş'ın (2013) çalışmasında ulaşılmış olduğu sonuçlar ile çalışmamızda ulaşılmış olduğumuz sonuçlar karşılaştırılmıştır. Çalışmamızın sonucunda işletmelerin stok değerlendirme ve amortisman yöntemi tercihlerinde yıllara göre herhangi bir değişiklik yapmadıkları aynı politikayı tutarlı olarak uygulamaya devam ettikleri, gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanıldığı yöntemlerin tercih edilme durumunda ise artış tespit edilmiştir. TMS 8 standardı gereğince yapılması gereken açıklama sonuçları incelendiğinde işletmelerin çoğunun açıklama yapmış oldukları fakat açıklama yapmayan işletme sayısının da bulunduğu gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Politikaları, Dipnotlar, Kavramsal Çerçeve, TMS 8

ABSTRACT
ANALYSING THE PUBLICLY TRADING BUSINESSES IN THE
MANUFACTURING SECTOR IN THE BIST IN TERMS OF IAS 8
ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATIONS
AND ERRORS STANDARD

Together with globalization, the concepts of common, understandable information, reliability and comparability have become significant. Thanks to the financial statements, we obtain information about financial conditions and results of businesses. The preferred rules, basics and principles in the preparation of the financial statements are defined as accounting policies. IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors standard aim to ensure reliability and comparability in the financial statements. Therefore, consistent implementation of accounting policies is important in terms of comparability. By explaining the changes made in the accounting policies and the estimates, and the detected errors in the footnotes, making the necessary corrections in the financial statements is important in terms of ensuring comparability.

Our study has three objectives. For these purposes, the postscripts of the businesses in the manufacturing sector in the BIST in 2012 and 2017 are examined. In the footnotes examined, the preferences of some of the accounting policies of the businesses were determined and compared with the sub-sectors of the manufacturing sector and the changes realized according to the years were explained. The explanations of 2017 of the businesses selected for our second purpose are examined in accordance with IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors standard. In line with our third objective, the results obtained in the study of Aktaş (2013) were compared with the results obtained in our study. As a result of our study, it is determined that the businesses continue to follow the same policy consistently in the stock valuation and depreciation method preferences, they have not made any changes according to years, and there is an increase in the preference of the methods using the fair value criterion. When the explanation results required to be made in accordance with IAS 8 standard are examined, it is observed that most of the businesses have made a statement yet there are also some which have not.

Key Words: Accounting Policies, Footnotes, Conceptual Framework, IAS 8

TEŞEKKÜR

Çalıőmamın her aőamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren, tüm süreçlerde desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mahmut KARĖIN' a, bilgi ve tecrübesi ile lisans eğitim hayatımda bana akademik eğitimi sevdiren değerli hocam Prof. Dr. Erman COŞKUN' a, yüksek lisans eğitimim sırasında bilgi ve tecrübesiyle yol gösteren tez konumun belirlenmesinden bu zamana kadar tüm süreçlerde desteğini esirgemeyen Sayın Doç. Dr. Rabia AKTAŞ' a, lisansüstü öğrenim hayatımın tüm zorlu aőamalarında maddi manevi her yönden yardımcı olan, tecrübeleri ile beni aydınlatan ve desteğini hiç eksik etmeyen, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum kıymetli hocalarım Sayın Doç. Dr. Sibel KARĖIN, Doç. Dr. Koray KAYALIDERE, Dr. Öğr. Üyesi Hakan ARACI başta olmak üzere tüm hocalarıma, çalıőmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli arkadaşım Beren GÜRLER' e, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten teşekkür ederim.

Merve BAL
Manisa, 2019

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iv
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
TEŞEKKÜR	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xviii
EKLER LİSTESİ.....	xix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ, AMACI VE FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI

1.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	3
1.1.1.Uluslararası Finansal Raporlama Süreci.....	8
1.1.1.1.Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: Tek Düzen Hesap Planı	9
1.1.1.1.1.Muhasebenin Temel Kavramları.....	9
1.1.1.1.2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması	10
1.1.1.1.3. Mali Tablolar İlkeleri.....	11
1.1.1.1.4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması.....	13
1.1.1.1.5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları	14
1.1.1.2.Türkiye’ de UFRS Gelişimi	15
1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, ÖNEMİ VE FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI	19
1.2.1.Finansal Bilgi Ve Önemi	19
1.2.2. Finansal Raporlamanın Amacı ve Finansal Bilgi Kullanıcıları	20
1.2.3.Finansal Bilginin Özellikleri.....	21
1.2.3.1. Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri	22
1.2.3.2. Finansal Bilginin Destekleyici Özellikleri.....	24

1.2.4.Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tanım, Tahakkuk ve Ölçümleme Esasları	25
1.2.4.1. Finansal Tabloların Unsurları	25
1.2.4.2. Finansal Tablo Unsurlarının Finansal Tablolara Alınması (Tahakkuku).....	26
1.2.4.3.Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları	26
1.2.5. Sermaye Ve Sermayenin Devamlılığı (Korunması) Kavramları	27
1.2.6.Finansal Raporlama Araçları	28
1.2.7. Standartların Mevcut Uygulamalara Getirdiği Yenilikler	30
1.2.8. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu, Tutarlılığı ve Karşılaştırılabilirliği	31
1.3. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI.....	33

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI

2.1. MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİ VE DEĞİŞİKLİKLER.....	35
2.1.1.Muhasebe Politikalarının Seçimi	35
2.1.1.1. Belirli Koşullarda Uygulaması Zorunlu Olan Muhasebe Politikalarına Örnekler	36
2.1.1.2. Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler.....	38
2.1.2.Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler.....	39
2.1.3. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar	41
2.1.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler İle İlgili Örnek Uygulamalar... 43	
2.2. MUHASEBE TAHMİNLERİ, DEĞİŞİKLİKLER VE ÖRNEK UYGULAMALAR	45
2.2.1. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	45
2.2.2.Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar	46
2.2.3.Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler İle İlgili Örnek Uygulamalar	47
2.3. MUHASEBE HATALARI VE ÖRNEK UYGULAMALAR.....	49
2.3.1.Muhasebe Hataları	49
2.3.2. Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar	50

2.3.3. Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi İle İlgili Örnek Uygulamalar	53
2.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALARLA İLGİLİ LİTERATÜR.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİST' TE İŞLEM GÖREN İMALAT SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN TMS 8 STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	59
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	60
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	62
3.4. ARAŞTIRMANIN KISITLARI	62
3.5. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI	63
3.5.1. BİST İmalat Sektöründeki İşletmelerinin 2012 ve 2017 yıllarına ait Finansal Raporlarının Bazı Muhasebe Politikaları Açısından İncelenmesi.....	63
3.5.1.1. BİST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri	63
3.5.1.1.1 Stok Değerleme Yöntemleri	63
3.5.1.1.2. Amortisman Yöntemleri	65
3.5.1.1.3. Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri.....	67
3.5.1.1.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri	70
3.5.1.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemleri	72
3.5.1.2. BİST'te Kayıtlı İşletmelerinin Genel Olarak TMS 8 Uygulamaları ..	74
3.5.1.2.1. İşletmelerin Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamaları.....	74
3.5.1.2.2. İşletmelerin İsteğe Bağlı Muhasebe Politikası Değişiklikleri....	75
3.5.1.2.3. İşletmelerin Yeni Standart ya da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikası Değişiklikleri	75
3.5.1.2.4. Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar.....	76
3.5.1.2.5. 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar	77

3.5.1.2.6. Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar.....	77
3.5.1.2.7. Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar	78
3.5.1.2.8. Yeni Standartların Erken Uygulanması	79
3.5.1.2.9. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar.	79
3.5.1.2.10. Önemli Muhasebe, Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları İle İlgili Açıklamalar	80
3.5.1.2.11. Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar	81
3.5.1.3. Daha Önce Yapılan Çalışma İle Çalışmamızın Karşılaştırılması.....	82
3.5.1.3.1. BIST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri Karşılaştırma.....	82
3.5.1.3.1. BIST İmalat Sektörü İşletmelerinin TMS 8 Uygulamaları Karşılaştırma.....	84
SONUÇ	87
KAYNAKÇA.....	93

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants / Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
AOM	Ağırlıklı Ortalama Maliyet
APB	Accounting Principles Board / Muhasebe Prensipleri Kurulu
ASB	Accounting Standards Board / Muhasebe Standartları Kurulu
ASC	Accounting Standards Committee / Muhasebe Standartları Komitesi
ASSC	Accounting Standards Steering Committee / Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BIST	Borsa İstanbul
CAP	Committee on Accounting Procedure / Muhasebe Prosedürleri Komitesi
FASB	Financial Accounting Standards Board
FİFO	First In First Out
FMSK	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FRC	Financial Reporting Council / Finansal Raporlama Konseyi
FRRP	Financial Reporting Review Panel / Finansal Raporlama Heyeti
FVÖK	Faiz ve Vergi Öncesi Kar
GASC	German Accounting Standards Committee / Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles / Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IASB	International Accounting Standards Board / Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	International Accounting Standards Committee / Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales / İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAP	Kamuoyu Aydınlatma Platformu
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	Kamu İktisadî Teşebbüsü
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEC	Securities Exchange Commission / Amerikan Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	Türkiye Bankalar Birliği
TMS/TFRS	Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
USGAAP	US Generally Accepted Accounting Principles / ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Standartların Yararları	4
Tablo 2: Dünya'da Benimsenen Standart Setleri	6
Tablo 3.1: Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Gelişimi	7
Tablo 3.2: Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Gelişimi (Devamı).....	8
Tablo 4: Muhasebenin Temel Kavramları	10
Tablo 5: Bilanço Düzenleme Kuralları ve Biçimsel Yapısı.....	13
Tablo 6: Gelir Tablosu Düzenleme Kuralları ve Biçimsel Yapısı.....	14
Tablo 7: Türkiye'deki Bazı Kurumların Listesi.....	15
Tablo 8: Finansal Bilgi Kullanıcıların Bilgi Kullanımları ve Karar Türleri.....	21
Tablo 9: Tam Bir Finansal Tablolar Seti	29
Tablo 10: Standartların Mevcut Uygulamalara Getirdiği Yenilikler.....	30
Tablo 11: TMS 8 Özet Tablo	34
Tablo 12: Standartlara Göre Uygulanması Zorunlu Muhasebe Politika Örnekleri ...	37
Tablo 13.1: Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler	38
Tablo 13.2: Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler (Devamı).....	39
Tablo 14: Muhasebeleştirme Yöntemleri.....	40
Tablo 15: Muhasebe Politikasına İlişkin Açıklanacak Hususlar	41
Tablo 16: ABC A.Ş.' nin Geçmiş Yıl Bilançoları	43
Tablo 17: Stok Değerleme Yöntemindeki Değişikliğin Stok ve Özkaynak Kalemleri Üzerindeki Etkileri.....	43
Tablo 18: ABC A.Ş.' nin Politika Değişikliği Öncesi Ve Sonrası Bilanço.....	44
Tablo 19: Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğin Etkisi.....	46
Tablo 20: Muhasebeleştirme Yöntemleri.....	46
Tablo 21: Tahmin Değişikliğinin Etkileri.....	47
Tablo 22: Tahminde Yapılan Değişiklik Sonucunda Varlığın Amortisman Değeri..	48
Tablo 23: Muhasebeleştirme Yöntemleri.....	49
Tablo 24: Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemenin Sınırları	50
Tablo 25: Hatalara İlişkin Açıklamalar.....	50
Tablo 26: DEF A.Ş.' nin 2017 ve 2018 Yıllarına Ait Gelir Tablosu.....	53
Tablo 27: DEF A.Ş.' nin 2017 ve 2018 Yılı Dağıtılmayan Kar Rakamları.....	53
Tablo 28: DEF A.Ş.' nin 2017 Yılı Düzeltme Öncesi ve Sonrası Gelir Tablosu	54

Tablo 29: DEF A.Ş.'nin 31.12.2018 Özkaynak Değişim Tablosu (Dağıtılmamış Karlar Kısmı)	54
Tablo 30: Araştırma Kapsamında İncelenen İşletmeler.....	60
Tablo 31: Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları	61
Tablo 32: 2012 Yılı Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Tercihleri.....	64
Tablo 33: 2017 Yılı Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Tercihleri.....	64
Tablo 34: 2012 Yılı Sektörlere Göre Amortisman Yöntemi Tercihleri.....	65
Tablo 35: 2017 Yılı Sektörlere Göre Amortisman Yöntemi Tercihleri.....	66
Tablo 36: 2012 Yılı Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri.....	67
Tablo 37: 2017 Yılı Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri.....	68
Tablo 38: 2012 Yılı Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri.....	70
Tablo 39: 2017 Yılı Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri.....	71
Tablo 40: 2012 Yılı Sektörlere Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemi Tercihleri.....	72
Tablo 41: 2017 Yılı Sektörlere Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemi Tercihleri.....	73
Tablo 42: 2017 Yılı Muhasebe Politikası Değişikliğine İlişkin Açıklamalar	74
Tablo 43: 2017 Yılı Muhasebe Politikalarında İsteğe Bağlı Değişiklik Yapan İşletmeler.....	75
Tablo 44: 2017 Yılı Yeni Standartlar ya da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikasında Değişiklik Olan ve Olmayan İşletmeler.....	76
Tablo 45: 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar.....	76
Tablo 46: 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar.....	77
Tablo 47: 2017 Yılı Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar.....	78
Tablo 48: 2017 Yılı Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar	78
Tablo 49: 2017 Yılı Yeni Standartların Erken Uygulanmasına İlişkin Açıklamalar .	79

Tablo 50: 2017 Yılı Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar	80
Tablo 51: 2017 Yılı Önemli Muhasebe, Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları İle İlgili Açıklamalar	81
Tablo 52: 2017 Yılı Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar	81
Tablo 53: 2011 ve 2017 Yılları BIST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri Karşılaştırma	83
Tablo 54: 2011 ve 2017 Yılları BIST İşletmelerinin TMS 8 Uygulamaları Karşılaştırma	86



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe Usul Ve Esasları.....	9
Şekil 2: Finansal Tablolar.....	11
Şekil 3: Finansal Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri.....	12
Şekil 4: Temel Finansal Tabloların Düzenlenme İlkeleri.....	12
Şekil 5: Hesap Sınıfları.....	14
Şekil 6: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	22
Şekil 7: Sermaye Kavramı Tanım.....	28
Şekil 8: UFRS' lerdeki Değişikliklere İlişkin Açıklama Örneği.....	42
Şekil 9: İsteğe Bağlı Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği.....	42
Şekil 10: Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Açıklama Örneği.....	47
Şekil 11.1: Hatalarla İlgili Açıklama Örneği.....	51
Şekil 11.2: Hatalarla İlgili Açıklama Örneği (Devamı).....	52

EKLER LİSTESİ

EK 1: Araştırma Kapsamında İncelenen BIST’ te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi

EK 2: Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalara İlişkin Verilerin Toplanmasında Kullanılan Kontrol Listesi

EK 3: Seçilen Muhasebe Politikalarına İlişkin Verilerin Toplanmasında Kullanılan Kontrol Listesi

EK 4: Muhasebe Politikaları, Tahminler Ve Hatalara İlişkin Verilerin Toplanmasında Kullanılan Kontrol Listesi



GİRİŞ

Muhasebe kavramı geçmişte sadece kayıt işlemi olarak görülürken günümüzde bilgi kaynağı olarak görülmektedir. Bilgi kullanıcıları hazırlanan finansal tablolardaki bilginin ortak, anlaşılabilir, güvenilir ve tabii ki karşılaştırılabilir olmasını isterler. Değişen koşullar, küreselleşme ile birlikte bu kavramlar daha da önemli hale gelmiştir.

1972 yılında Dünya Muhasebe Kongresi'nde (Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) UMS/ UFRS'lerden bahsedilmiş, 1974 yılından itibaren de gelişerek şeffaflığın, karşılaştırılabilirliğin, tutarlılığın ve ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla çalışmalara devam edilmiştir.

Türkiye' de Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) gelişimi devlet etkisinde ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin fazla olduğu ülkeler örnek alınarak gerçekleştirilmiştir. UFRS'ler 2005 yılından itibaren pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de kullanılmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) standartlarının geliştirilmesi yayımlanmasından sorumlu kuruluş olarak görev yapmaktadır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ile ilgili bilgi sağlayarak, işletme hakkında şimdi ve gelecekte alınacak kararlara yardımcı olurlar. Finansal tabloların düzenlenmesinde tercih edilen kurallar, ilkeler, esaslar muhasebe politikaları olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardında tanımlanmıştır. TMS 8 standardı finansal tablolarda güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlamayı amaç edinmiştir. Bu yüzden muhasebe politikalarının tutarlı olarak uygulanması karşılaştırılabilirlik açısından önemlidir.

Standartlar bazı durumlarda uygulanması zorunlu muhasebe politikaları sunarken bazılarında ise alternatif seçim hakkı sunmaktadır. İşletmeler muhasebe politikalarını değiştirebilirler fakat bu durumda karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından yapılan değişiklikleri dipnotlarda açıklayarak değişikliğin etkilerini finansal tablolara yansıtmaları gerekmektedir. Aynı şekilde muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin, tespit edilen hataların da dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

Çalışmamızın üç amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarına ait dipnotların incelenmesi, bazı muhasebe politika tercihlerinin belirlenerek sektöre ve yıllara göre gerçekleşen değişimleri incelemektir. İkinci amacımız BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2017 yılı dipnotlarındaki muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklik ve hatalarla ilgili açıklamalarını incelemektir. Üçüncü ve son amacımız çalışmamız ile daha önce bu konuda 2005 ve 2011 yıllarını kapsayan bir çalışma olan Aktaş'ın (2013) çalışmasına ait sonuçları karşılaştırmak, yıllar itibariyle imalat sektöründeki işletmelerin tercihlerini incelemektir. Belirtilen amaçlarımız doğrultusunda, çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, standartların gelişimi, Türkiye'deki standartların gelişimi, finansal raporlamanın amacı, finansal bilgi kullanıcıları, finansal bilginin özellikleri, finansal tablo unsurları, tahakkuk ve ölçümleme esasları, finansal tabloların gerçeğe uygun sunuşu, tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği hakkında genel bilgiler verilmiştir. Ayrıca TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardından kısaca bahsedilmiş olup özet tabloya yer verilmiştir.

İkinci bölümde TMS 8 kapsamında muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar standardı ayrıntılı olarak açıklanmış, açıklamalarımız verilen örnekler ile zenginleştirilmiştir. Ayrıca çalışma konumuzla ilgili yapılan akademik çalışmalar incelenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde, BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarına ait dipnotları incelenmiş olup, araştırma kapsamındaki işletmelerin bazı muhasebe politika tercihlerinin belirlenmesi ve bu tercihlerin sektöre, yıllara göre göstermiş olduğu değişim incelenmiş ve yorumlanmıştır. Araştırmamız kapsamında işletmelerin 2017 yılı dipnotları incelenmiş olup muhasebe politikaları, tahminleri ve hatalarına ilişkin açıklamaları yorumlanmıştır. Son olarak Aktaş'ın (2013) çalışmasındaki sonuçlar ile çalışmamız sonuçları karşılaştırılarak açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL RAPORLAMANIN GELİŞİMİ, AMACI VE FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI

Finansal raporlama finansal bilgi kullanıcıları için en önemli bilgi kaynağıdır. Finansal raporlamanın başta, bankalardan veya finansal kuruluşlardan fon ihtiyacının karşılanması için fon talep edenlerin sunduğu belgeler, raporlar ile başladığı söylenebilir.

Finansal raporlama ile ilgili pek çok ülkede çalışmalar yapılmıştır. Örneğin; ABD’ de finansal tabloların analizi için çeşitli yöntemler geliştirilmiş (karşılaştırmalı tablolar yöntemi, yüzde yöntemi, eğilim yüzdeleri vb.), finansal tablolara ait açıklamaların kapsamlı ve doğru olması için komisyon kurularak işletmelerden yıllık finansal tabloları istenmiş ve ayrıca finansal tabloların şekil ve kapsamıyla ilgili yönetmelik yayınlanmıştır (Çetiner, 2010: 8-9). Ülkemizde de finansal raporlama ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmış, çalışmalarını yürütecek kurumlar kurulmuş ve görevlendirilmiştir (Çetiner, 2010: 9-11).

Finansal raporlama ile işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları, nakit akışları hakkında bilgi sahibi oluruz. Örneğin; alınacak kararlarda doğru tahminlerde bulunabilir, planlar hazırlayarak işletmenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayıp, takip edebiliriz (Çetiner, 2010: 7-8).

Aşağıdaki kısımlarda bazı ülkelerdeki ve ülkemizdeki finansal raporlama ve uluslararası standartların gelişiminden bahsedilecek olup, ayrıca finansal raporlamanın amacı, önemi, finansal bilgi kullanıcıları ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Küreselleşme, işletmelerin uluslararası ticari ilişkilerinin artması gibi etkenlerin sonucunda finansal tabloların hazırlanması ve finansal raporlanmada ortak bir dile olan ihtiyaç artmıştır. Çünkü ülkelerin birbirlerinden farklı mevzuat ve uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Bu yüzden karşılaştırılabilirliğin, şeffaflığın, anlaşılabilirliğin sağlanması için ortak muhasebe diline olan ihtiyaç ortaya çıkmıştır.

Yaşanan gelişmeler, küreselleşme gibi nedenlerle muhasebe kavramı yıllara göre değişim göstermiştir. Başlangıçta defter tutma işlemi olarak görülen muhasebe kavramı şimdilerde bilgi kaynağı olarak nitelendirilmektedir (Gökten, 2013: 18).

Muhasebe, olayların açıklanması, sınıflandırılması, tahminde bulunma, kontrol etme, olayların yorumlanıp analiz edilme özelliklerine sahip bir bilim dalıdır (Üç, 2009: 5).

Muhasebe standartları ise, “*mali tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşan bir bütün*” şeklinde ifade edilmektedir (Güneş, 2014: 4). Başka bir tanımda muhasebe standartları, bilgi kullanıcılarına güvenilir, karşılaştırılabilir, ayrıntılı bilgiler sağlamak için muhasebe bilgilerini elde ederken ya da kullanırken esas alınması gereken kurallar bütünüdür şeklinde ifade edilmiştir (Kocamaz, 2012: 108).

Küreselleşme ve uluslararası ticari faaliyetler nedeniyle, işletmelerin evrensel bir muhasebe diline olan ihtiyaçları ortaya çıkmıştır (Ward ve Lowe, 2017: 46). Karşılaştırılabilir, ortak, anlaşılabilir, güvenilir bilgi önemli hale gelmiş, hazırlanacak olan mali verilerde standart bir finansal raporlama setinin kullanılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Finansal raporlama standartlarının bilgi kullanıcılarına sağlayacağı çokça fayda mevcuttur. Bu faydaları aşağıdaki 1 nolu tabloda gösterebiliriz (Ataman ve Cavlak, 2016: 70).

Tablo 1: Standartların Yararları

STANDARTLARIN YARARLARI	<ul style="list-style-type: none">• Farklılığı azaltmak• Karşılaştırılabilirliği sağlamak• Yatırımcıların özendirilmesinin sağlanması• Kaynak dağılımında etkinliğinin sağlanması• Ekonomik büyümeyi arttırmak• Kullanılacak bilginin elde edilme maliyetini en aza indirmek• İşletmenin imajının güçlendirilmesi• Operasyonel maliyetlerin azaltılması• Büyüme alanı ile ilgili net bir tanımlama yapılması
------------------------------------	--

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2016: 71

Standartların oluşturulma yöntemlerini üç başlık altında sıralayabiliriz. Bunlar; yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca ve kamu sektörünün yetkisini başka bir kuruluşa devretmesi yoluyla muhasebe standartlarının belirlenmesi şeklindedir (Şensoy, 2008: 10).

UFRS’ ler ilk kez 1972 yılında düzenlenen Dünya Muhasebe Kongresinde ortaya çıkmış, burada bir araya gelen ülke temsilcileri Muhasebe Standartları

Komitesi'nin kurulmasını sağlayarak 1974 yılından itibaren geliştirme çalışmalarına devam etmişlerdir (Pekdemir, 2011: 119).

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973' ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) tarafından yürütülmüştür. IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (International Accounting Standards Board – IASB) devretmiştir (Karğın, 2011: 33).

Ülkeler ekonomik, tarihsel ve kültürel değerlerin oluşturduğu kendilerine has muhasebe uygulamalarına sahiptirler (Elitaş, 2010: 59). Buna örnek olarak; Tek Düzen Hesap Planımız örnek verilebilir. Ulusal düzenleme için GAAP (Generally Accepted Accounting Principles- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) kavramı kullanılmaktadır. Ülkelere göre standartlar ve standartların belirlenmesi ile ilgili yapılanmalar farklılık göstermektedir. Bu farklılıklara,

- Hukuki ve mali sistem yapısı,
- Ortaklık yapıları,
- Finansman yöntemleri,
- Bilgi kullanıcılarının bilgi seviyeleri,
- Muhasebenin gelişmişliği,
- Vergi kanunları vb. etkenler neden olmaktadır (Şensoy, 2008: 17).

Finansal raporlamada şeffaflığın, karşılaştırılabilirliğin, tutarlılığın sağlanabilmesi ve ülkeler arasındaki raporlama farklılıklarının giderilmesi amacıyla çalışmalar yapılmaktadır. Bu alanda çalışma yapan kuruluşlara örnek olarak IASB verilebilir (Özkan ve Terzi, 2010: 22).

Muhasebe uygulamaları için dünyada benimsenen setler vardır. Aşağıdaki 2 nolu tabloda detaylandırılmıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Tablo 2' de sunulduğu gibi standart setleri incelendiğinde UMS/UFRS' ler ilke bazlı, USGAAP kural bazlıdır. İlke bazlı standartların genel ilkeleri bilgi kullanıcılarının yorumlarına açık olup, çok fazla kural içermemektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 109). Kural bazlı standartlar ise, yorum ve uygulamalarda kesin kuralların olduğu detaylı düzenlemelerdir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111). Tek bir standart setinin olması, standart setlerinin uyumlaştırılması konularında uluslararası muhasebe uygulamaları açısından Norwalk Anlaşması UMS/UFRS ve US GAAP farklılıklarının giderilmesi, yüksek kaliteli standartların üretilmesi, oluşabilecek sorunlara uygun çözüm

yollarının bulunması konuları açısından büyük öneme sahiptir. Bu konu ile ilgili çalışmalar devam etmektedir (Aksoy, 2005: 187-188).

Tablo 2: Dünya'da Benimsenen Standart Setleri

Standart Seti	Oluşturan Kuruluş	Fark
UFRS (IFRS; International Financial Reporting Standards)	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	İlke Bazlı
ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US Generally Accepted Accounting Principles- US GAAP)	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	Kural Bazlı

Kaynak: (İbiş ve Özkan, 2006: 30)

Muhasebe standartlarının geliştirilmesine yönelik olarak gelişmiş ülkelerde yapılan çalışmalar özet tablo şeklinde aşağıdaki 3.1 ve 3.2 nolu tablolarda sunulmuştur. Tabloya göre, ABD’ de standartların düzenlenmesinde etkili olan kamu ve özel sektör düzenlemeleri, İngiltere’ de özel ve Almanya’ da ise yasal düzenlemelerdir. Tabloda yıllara göre ülkelerde yapılan çalışmalar detaylandırılmıştır.

ABD’ de yapılan çalışmalardan kısaca bahsedecek olursak, 1933 yılında Amerikan Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission- SEC) kurularak, Menkul Kıymetler Yasası çıkarılmıştır. 1934 yılında çıkarılan Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile SEC’ e finansal raporları düzenleme yetkisini tanınmıştır. SEC daha çok denetim ve gözetim fonksiyonunu kullanmıştır. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute Of Certified Public Accountants- AICPA) muhasebe ve denetimde özel sektör düzenleyici kuruluşlarından biridir ve 1939-1959 yıllarında muhasebe standartlarının düzenlenmesinde aktif olarak faaliyet göstermiştir. 1959-1973 yıllarında aktif rol alan kuruluş Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) olmuştur. 1973 yılından günümüze ise standartların oluşturulmasından sorumlu kuruluş ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board- FASB) olmuştur.

İngiltere’ de yapılan çalışmalar kısaca, 1970 yılına kadar İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW) muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmaları düzenlemiş,

1970 yılından sonra Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee-ASSC) kurulmuştur. 1976' da ASSC' e Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee- ASC) adını almıştır. Yasal yaptırım gücünün olmaması, standartların genel olması nedeniyle sistem yeniden yapılandırılmış, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) standart oluşturma süreci işleyişinden sorumlu olmuştur. Standartların geliştirilmesi için Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB), standartlara uygun olmayan uygulamalarda mücadele için Finansal Raporlama Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP) kurulmuştur.

Almanya' daki çalışmalardan da kısaca bahsedecek olursak, 1998 yılında Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee-GASC) kurulmuştur. Kurulun görevleri arasında standart oluşturmak, standartlar ile ilgili yetkili bakanlığa danışmanlık yapmak, uluslararası komitelerde ülkeyi temsil etmek sayılabilir.

Tablo 3.1: Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Gelişimi

ÜLKE	OLUŞTURULMA YÖNTEMİ	YILLAR	DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR	AÇIKLAMA
AMERİKA	Kamu-Özel	1933	Amerikan Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC)	SEC kurulmuş. Menkul Kıymetler Yasası çıkarılmıştır.
		1934	Amerikan Menkul Kıymetler Borsa komisyonu (Securities Exchange Commission-SEC)	Menkul Kıymetler Borsası Yasası çıkarılmış. Bu yasa ile finansal raporlama ile ilgili düzenleme yetkisi verilmiştir. Denetim ve gözetim fonksiyonunu kullanmıştır.
		1939-1959	Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsüdür. (American Institute Of Certified Public Accountants – AICPA).	AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure – CAP) etkin olarak faaliyet göstermiştir.
		1959-1973	Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)	
		1973-günümüz	ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB)	1973 yılında kurulmuştur. Finansmanı muhasebe firmaları, gönüllü kişilerin yardımları ile sağlanmaktadır. Toplantıları halka açık yapılmakta, özel sektörün etkin olması istenmektedir.

Tablo 3.2: Gelişmiş Ülkelerde Muhasebe Standartlarının Gelişimi (Devamı)

ÜLKE	OLUŞTURULMA YÖNTEMİ	YILLAR	DÜZENLEYİCİ KURULUŞLAR	AÇIKLAMA
İNGİLTERE	Özel	1970 yılına kadar	İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales- ICAEW)	Meslek mensuplarından oluşur
		1970	Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi'nin (Accounting Standards Steering Committee-ASSC)	ASSC kurulmuştur
		1976	Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC)	Yeniden yapılandırılarak ASC adını almıştır.
			Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC)	Yeniden yapılandırılma ihtiyacı doğmuş ve FRC gözetimden ve işleyişten sorumlu kuruluş olmuştur.
			Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board-ASB)	Standartların geliştirilmesi ve yayınlanması görevi ile kurulmuştur.
			Finansal Raporlama Heyeti (Financial Reporting Review Panel-FRRP)	Standartlara aykırı durumlarla mücadele için kurulmuştur.
ALMANYA	Yasal	1998	Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (German Accounting Standards Committee-GASC)	Görevleri; standart oluşturmak, yetkili bakanlığa düzenlemelerle ilgili danışmanlık yapmak, uluslararası komitelerde ülkeyi temsil etmek

Kaynak: Güleriyüz, 2014: 10-14

1.1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Süreci

Bilgi kullanıcıları (yatırımcılar, müşteriler, yöneticiler vb.) işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları, nakit akışları hakkındaki bilgileri öğrenmek isterler bu yüzden finansal raporlama bilgi kullanıcıları için büyük öneme sahiptir.

Finansal raporlama, bilgi kullanıcılarına belli dönemlere göre kaynak kullanımını gösterip bu dönemlerin sonunda işletmenin mali durumu hakkında bilgi sağlayarak, kullanıcıların alacakları kararlara yardımcı olur (Ataman ve Cavlak, 2016: 69).

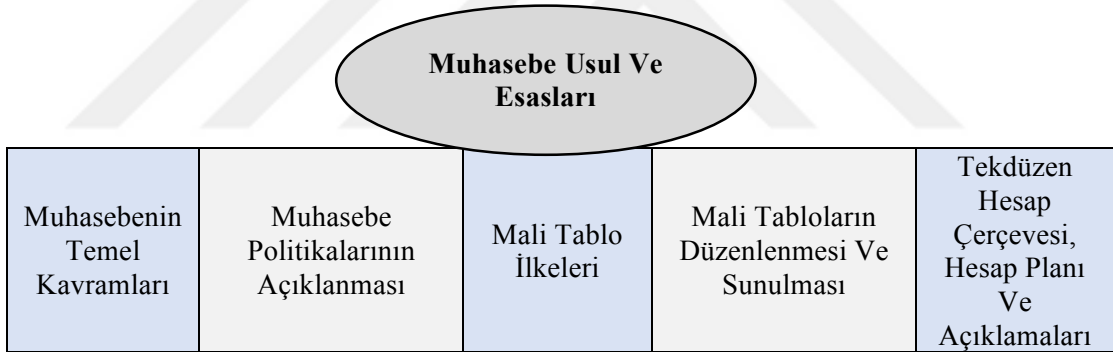
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve UFRS' nin gelişimi başlıkları altında detaylı olarak açıklanacaktır.

1.1.1.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: Tek Düzen Hesap Planı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 26/12/1992 yılında 21447 nolu resmî gazetede yayınlanmış olup 01/01/1994 tarihinden itibaren bilanço usulünü kullanan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyet sonuçlarının güvenilir, tutarlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir şekilde olmasını amaçlamaktadır (MSUGT, Sıra No:1). Bilanço esasına göre defter tutan “banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri ve menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortakları” faaliyet konuları nedeniyle sadece “muhasebe temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması ve mali tablolar ilkelerine” uymakla yükümlüdürler (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 4).

MSUGT’ ta muhasebe usul ve esasları 5 bölümden oluşmaktadır. Aşağıdaki 1 nolu şekilde gösterilmiştir. Bu kavramlar ayrıntıları ile incelenecektir.

Şekil 1: Muhasebe Usul Ve Esasları



Kaynak: (MSUGT, Sıra No:1).

1.1.1.1.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Tebliğ’ de kavramlar 12 adet olarak belirtilmiş ve açıklanmıştır. Aşağıdaki 4 nolu tabloda muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır.

Tablo 4: Muhasebenin Temel Kavramları

Kavramlar	Açıklama
Sosyal Sorumluluk Kavramı	Hazırlanan verilerin tüm bilgi kullanıcılarını kapsayarak doğru ve tarafsız bir şekilde hazırlanması gerektiğini ifade eder
Kişilik Kavramı	İşletmenin herkesten bağımsız ayrı bir kişiliği vardır, muhasebe işlemlerinde bu kişilik baz alınır.
Süreklilik Kavramı	İşletme faaliyetlerinin belli bir süreye bağlı olmaksızın sınırsız devam ettireceği varsayılır.
Dönemsellik Kavramı	İşletmenin sınırsız olarak kabul ettiğimiz ömrünün belli dönemlere ayrılması işlemi ve faaliyet sonuçlarının ilgili dönemlerde değerlendirilmesidir.
Parayla Ölçülme Kavramı	Muhasebe işlemlerinin para birimi olarak ifade edilmesidir, bu işlemlerde ulusal para birimi esas alınır
Maliyet Esası Kavramı	Varlıkların elde edilme maliyetlerine göre muhasebeleştirilmesidir. Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan kalemler hariç tutulmuştur.
Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı	Muhasebe kayıtlarının ve raporlarının usulüne uygun belgelere dayandırılması ve seçilecek yöntemde ön yargı olmadan tarafsız olunması gerektiğini ifade etmektedir.
Tutarlılık Kavramı	Muhasebe politikalarının değiştirilmemesi, değiştirilmesi durumunda da dipnotlarda belirtilmesi gerektiği şeklinde ifade edilebilir. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması gerekmektedir.
Tam Açıklama Kavramı	Mali tabloları kullanan bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.
İhtiyatlılık Kavramı	Muhasebe işlemlerinde risklerin göz önüne alınması ve temkinli davranılması şeklinde ifade edilebilir.
Önemlilik Kavramı	Karar alıcılarının kararlarını etkileyebilecek bilgiler önemli kabul edilir
Özün Önceliği Kavramı	Muhasebe de kayıtlarda biçimden çok öze önem verilmektedir. Ör: çek,

Kaynak: (Büyükmirza, 2016: 822-823).

1.1.1.1.2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Tebliğ’ de yedi madde halinde açıklanmıştır. Bu maddeler sırasıyla;

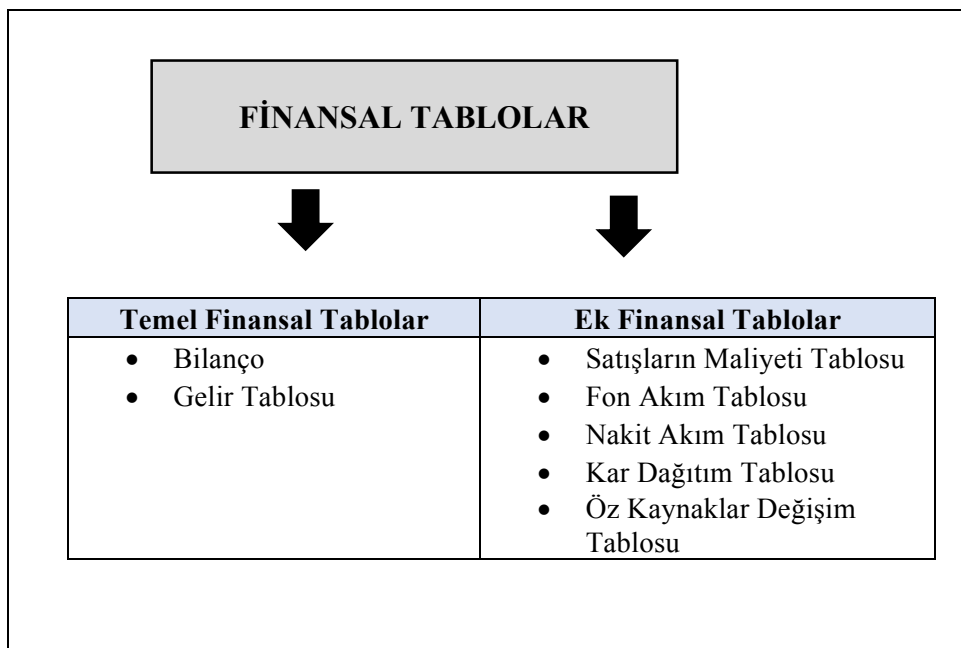
- 1) Mali tabloların hazırlanmasında dönemsellik, süreklilik ve tutarlılık ilkelerine göre hazırlanması istenir. Eğer bu ilkelerden sapmalar var ise bu durumun nedenleri ile açıklanması gerekir.
- 2) Muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasında ihtiyatlılık, özün önceliği, önemlilik kavramları dikkate alınmalıdır.
- 3) Finansal tablolar hazırlanırken muhasebe politikaları özet halinde yani anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.

- 4) Muhasebe politikaları ile ilgili yapılan açıklamalar mali tablolarda bütünlük sağlamaktadır.
- 5) Bilanço ve gelir tabloları ve ek finansal tablolardaki hataların düzeltilmesi muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılarak, mali tablolara yansıtılmalıdır.
- 6) Finansal tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olmalıdır.
- 7) Mali politikalarda yapılacak bir değişiklikte oluşan durumun nedenleri açıklanmalı ve oluşan durumun etkileri finansal tablolarda belirtilmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 8-9).

1.1.1.1.3. Mali Tablolar İlkeleri

Tebliğ' in bu kısmında finansal tabloların amaçları ve finansal tablolardaki bilgilerin özelliklerine yer verilmiş olup ayrıca finansal tabloların düzenleme ilkeleri de açıklanmıştır. Mali tablo ilkeleri, Tebliğ' e göre işletmelerin temel finansal tabloları hazırlarken uymaları gereken kurallar olarak ifade edilmektedir. Tebliğ' de finansal tablolar temel ve ek finansal tablolar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Finansal tabloların sınıflandırmasını aşağıda 2 nolu şekildeki gibi gösterebiliriz (MSUGT, Sıra No:1):

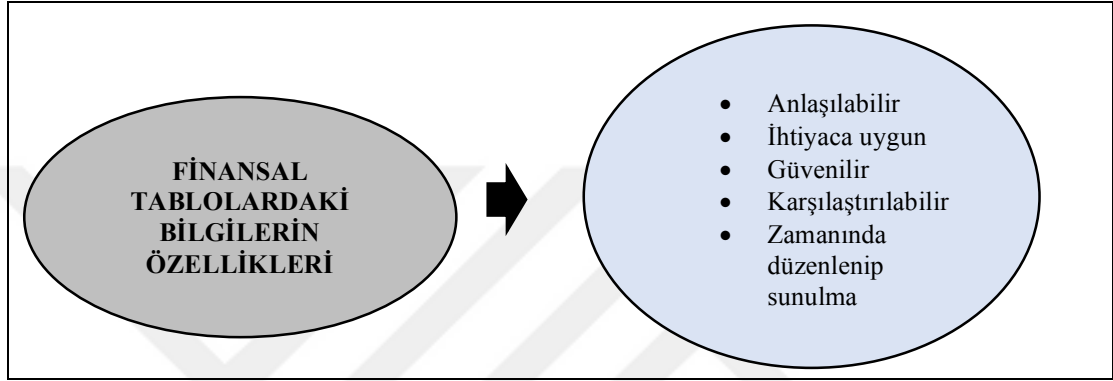
Şekil 2: Finansal Tablolar



Kaynak: (MSUGT, Sıra No: 1)

Finansal bilgi kullanıcılarına alacakları kararlarda, yapılacak nakit akım değerlendirmelerinde ve işletmenin faaliyet sonucu, varlıkları, kaynakları ve onlarla ilgili yapılmış değişikliklerle ilgili bilgi sağlamak Tebliğ’ de finansal tabloların amaçları olarak açıklanmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin sahip olması gereken özelliklere de aşağıdaki 3 nolu şekilde yer verilmiştir (Şamiloğlu ve Akgün, 2015: 61).

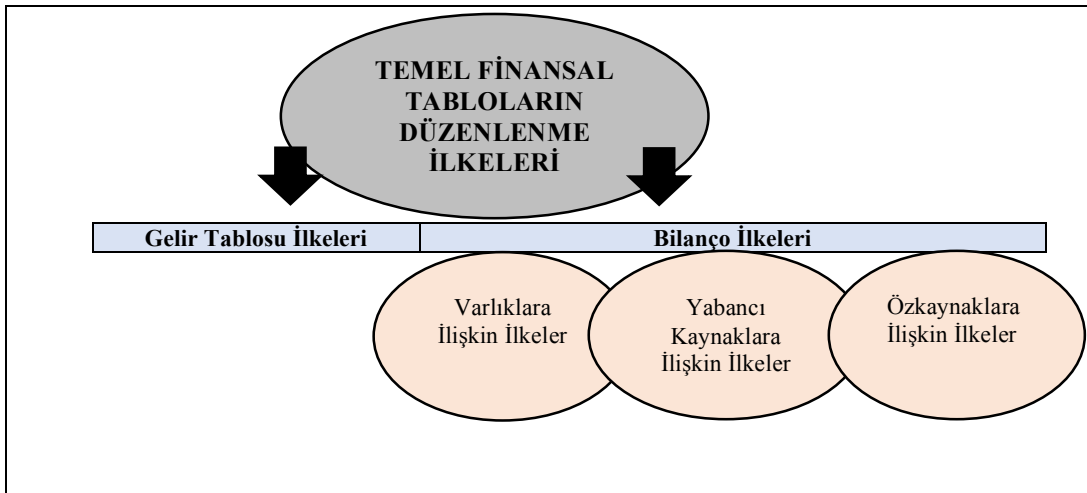
Şekil 3: Finansal Tablolardaki Bilgilerin Özellikleri



Kaynak: (Şamiloğlu ve Akgün, 2015: 61)

Temel finansal tabloların düzenleme ilkeleri gelir tablosu ilkeleri ve bilanço ilkeleri olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Bilanço ilkeleri; varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olarak üç gruba ayrılmıştır. Aşağıda 4 nolu şekil ile gösterilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 12).

Şekil 4: Temel Finansal Tabloların Düzenleme İlkeleri



Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 12).

Gelir tablosu ilkeleri; işletmelerin ilgili dönemleri ve hesaplarına (satış, gelir, gider vb.) ait sonuçların sınıflandırılarak, gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmesini amaçlamaktadır. İlgili kalemlerin brüt tutarları üzerinden gösterilmesi gerektiği ve hiçbir kalemin birbiri ile karşılaştırılarak tablodan çıkartılamayacağı belirtilmektedir. Bilanço ilkeleri ise; İşletmenin ilgili dönemlerine ait finansal durumunun açık ve gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmesini amaçlamaktadır. (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 12).

1.1.1.1.4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

Bu kısımda gelir tablosu ve bilançonun sunumuna ve düzenlemesine ilişkin hususlar açıklanmaktadır (MSUGT, Sıra No:1). Aşağıdaki 5 ve 6 nolu tablolarda bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesine ait bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 5: Bilanço Düzenleme Kuralları ve Biçimsel Yapısı

Tanım	Düzenleme Kuralları	Biçimsel Yapısı
İşletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile kaynaklarını gösteren finansal tablodur.	Bilanço ilkelerine göre hazırlanır	İki şekilde hazırlanır. Bunlar; hesap tipi ve rapor tipi şeklindedir.
	Varlıklar para dönüşüm hızı nedeniyle en hızlıdan en aza doğru sıralanır	Hesap tipinde; sol tarafında aktif hesaplar, sağ tarafında ise pasif hesaplar yer alır.
	Kaynaklar en kısa vadeli den en uzun vadeliye doğru sıralanır	Rapor tipinde; aktif ve pasif hesaplar alt alta yazılır.
		Tebliğ' de hesap tipi bilanço esas alınmıştır.

Kaynak: (Cebeci, 2014: 43).

Tablo 6: Gelir Tablosu Düzenleme Kuralları ve Biçimsel Yapısı

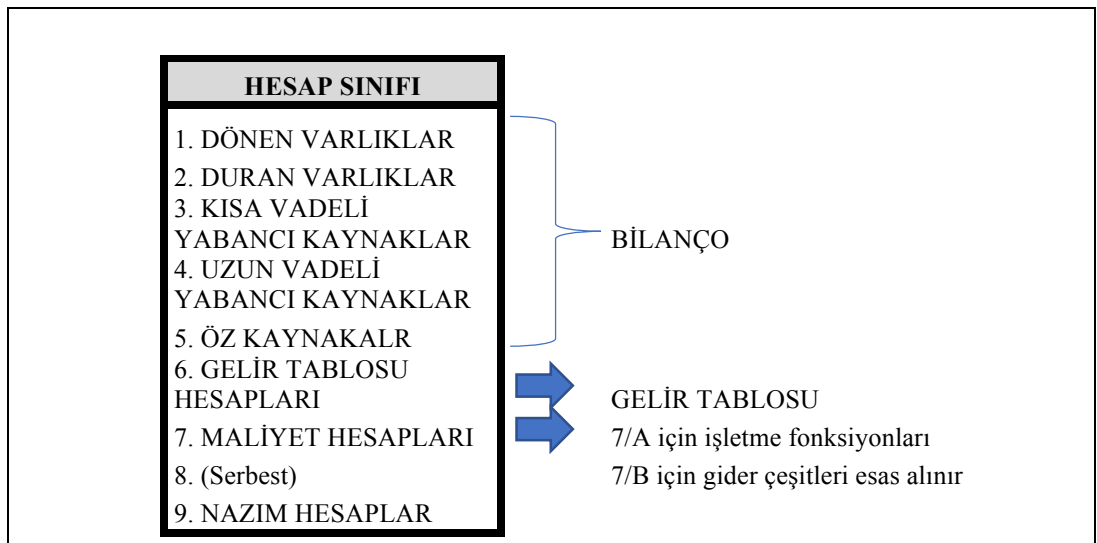
Tanım	Düzenleme Kuralları	Biçimsel Yapısı
İşletmenin belli bir tarihteki gelirlerini, giderlerini ve bunların neticesinde sahip olduğu döneme ait net kar ve zararı ifade etmektedir.	Gelir tablosu ilkelerini esas alınır	İki şekilde hazırlanır. Bunlar; hesap tipi ve rapor tipi şeklindedir. Tebliğ' de rapor tipi gelir tablosu esas alınmıştır.
	Esas faaliyetlerden sağlanan gelirler, süreklilik arz eden diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik arz etmeyen olağan dışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir	

Kaynak: (Cebeci, 2014: 47).

1.1.1.1.5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları

MSUGT' ta işletmelerin muhasebe sistemlerini hesap çerçevesi ve hesap planına göre hazırlamaları gerektiği zorunlu kılınmıştır. Hesap kodunun ilk rakamı hesap sınıfını, ikinci rakamı hesap grubunu ve üçüncü rakamı ise hesabı ifade etmektedir. Örneğin; 1 dönen varlıkları, 10 hazır değerleri, 102 ise bankalar hesabını ifade etmektedir. Aşağıdaki 5 nolu şekilde hesap sınıfları gösterilmiştir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45-46).

Şekil 5: Hesap Sınıfları



Kaynak: (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 45-46).

1.1.1.2.Türkiye’ de UFRS Gelişimi

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınmıştır. Vergi Usul ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin muhasebe uygulama düzenlemeleri için yeterli olmadığı durumlarda bazı kurumlar yetki alanlarına giren işletmeler için çalışmalarda bulunmuşlardır. Bu kuruluşlardan bazıları; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) şeklindedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının gelişmesi Türkiye’ de yukarıda da belirttiğimiz olduğumuz gibi daha çok devlet etkisiyle gerçekleşmiş olup, ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin daha fazla olduğu ülkeler örnek alınarak bu ülkelere ait uygulamaların etkisinde kalınmıştır (Güneş, 2014:11). Öncelikle Fransız sonra Almanya ve sonrasında da Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış, 1987 yılından sonra ise AB düzenlemeleri ve uluslararası muhasebe standartları etkili olmuştur (Ataman ve Cavlak, 2016:73).

Muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemeler (Vergi Usul, Türk Ticaret Kanunu vb.) ihtiyaçları karşılayamadığı için yasal yetkiye sahip bazı kurumlar etki alanlarına giren işletmelerle ilgili çalışmalar yapmışlardır. (Karakaşlı, 2015:27).

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgilenen kuruluşlardan bazıları; bazı kuruluşların listesi aşağıdaki 7 nolu tabloda yer almaktadır. Bu kuruluşların çalışmaları aşağıda ayrıntıları ile açıklanacaktır.

Tablo 7: Türkiye’deki Bazı Kurumların Listesi

Sayı	Kurum Adı	Kuruluş Yılı
1	İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu	1964
2	Türkiye Bankalar Birliği	1958
3	Türk Standartları Enstitüsü Özel Daimi Komitesi	1987
4	Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu	1963
5	Muhasebe Standartları Komisyonu	1990
6	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	1994
7	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	1981
8	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	1999
9	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	1999
10	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	2011

1) İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu: Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) mali yapılarıyla ilgili önlemler almak, yeniden değerlendirme esaslarını belirlemek, muhasebe uygulamalarının yenilenmesi ilgili hususları belirlemek için 440 sayılı kanunun 1 nolu maddesi ile 1964 yılında kurulmuştur. 1968 yılında yayınlanan 1972 yılında yürürlüğe konan KİT'ler için zorunlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması yapılmıştır, 31 Aralık 1993 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Şensoy, 2008: 191-192).

2) Türkiye Bankalar Birliği: Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Bankacılık Kanunu' nun 79 uncu maddesi gereğince 1958 yılında kurulmuştur. Amacı ise, alınacak kararlarda, rekabeti artırmak, haksız rekabeti önlemek, bankacılık sisteminin ve mesleğinin gelişmesini sağlamak şeklinde sıralanabilir (www.tbb.org.tr, 19.09.2018). TBB 'nin yapmış olduğu çalışmalar sırasıyla;

1962 →Kredi için başvurular için bilanço ve gelir tablosu formatları yayınlanmıştır (Karakaşlı, 2015: 30)

1987 →Yürürlüğe giren Tekdüzen hesap planı ile bankaların muhasebe düzenlemelerine yer verilmiş ayrıca bankaların TBB'nin izni olmadan hesap açmaması gerektiği belirtilmiştir (Karakaşlı, 2015: 30)

2002→ 19 tane muhasebe tebliği ve Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayınlanmıştır (Güleryüz, 2014: 16).

2006→ Çıkarılan yönetmelik ile TMS/TFRS' nin esas alınması gerektiği kararlaştırılmıştır (Güleryüz, 2014: 16).

3) Türk Standartları Enstitüsü Özel Daimî Komitesi: 1987 yılında kurulmuştur. Görevi muhasebe standartlarının hazırlanması olarak belirtilmiş fakat daha sonra TÜRMOB kurulması ile çalışmalarına ara vermiştir (Güleryüz, 2014: 16).

4) Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu: 1963 yılında kurulmuştur. Amacı, faaliyet konusu özel sigortacılık olan kuruluşların denetimin yapılmasıdır (Güleryüz, 2014: 17). 1994 yılında Tekdüzen Hesap Planı Komitesinin (Sigorta ve Reasürans Şirketleri) hazırlamış olduğu hesap planı ile temel finansal tabloların tek formatta hazırlanması, sigortacılık sektörünün muhasebede kayıt ve raporlarında birliği sağlamak ve elde edilmek istenen bilginin ihtiyaca uygun olmasını sağlamaktır (Başpınar, 2004: 47-48).

5) Muhasebe Standartları Komisyonu: 1990 yılında kurulmuştur. Hazırlanan muhasebe standartların bir merkezden ve herkesi kapsayacak şekilde

olmasını amaçlamaktadır. 26 Aralık 1992 yılında 1 nolu MSUGT yayınlanarak, 1994 yılında yürürlüğe girmiştir (Şensoy, 2008:194).

6) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB):

TMMOB, 09.02.1994 yılında kurulmuş olup amacı mali tabloların düzenlenme esaslarının ve denetim standartlarının belirlenmesi ve tek düzeni sağlamak şeklinde ifade edilebilir (Şensoy, 2008: 199).

TMMOB hedeflenen amaçları, yaptırım gücü olamaması nedeniyle gerçekleştirememiş, çıkarılan kanunla 18.12.1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Şensoy, 2008: 204).

7) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK):

Kurul 2499 nolu kanun ile 1981 tarihinde kurulmuştur. Kurulun amacı, yatırımcıların haklarının korunmasını sağlamak ve denetlemek, katılımı sağlamak ve sistemin güvenilir ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamaktır. 2499 sayılı kanun çıkarılan 6362 nolu kanun ile 06/12/2012 tarihinde güncellenmiştir (www.spk.gov.tr, 19.09.2018). Kurumun yapmış olduğu bazı çalışmalar;

2002→ Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı kamuoyuna sunulmuştur. 30 adet standarttan oluşur (Güleryüz, 2014: 18-19).

2003→ “Seri: XI No: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” 01/01/2005 tarihinden sonraki dönemler için uygulanmak üzere yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. 33 adet standarttan oluşur (Güleryüz, 2014: 19).

2004→ “Seri: XI, No:27 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" dünyada UMS/IFRS' ler ile ilgili yapılan değişiklikler ve yeni çıkarılan standartlara uyum sağlamak için yapılmış. Ayrıca bu tebliğ ile UMS/IFRS' lere göre finansal tablo hazırlanabilmesine olanak sağlanmıştır (Güleryüz, 2014: 19).

2008→ Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya ilişkin Esaslar Tebliği" 9 Nisan 2008' de 26842 nolu resmî gazete yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Seri: XI, No:25 Tebliği yürürlükten kaldırmıştır. Bu Tebliğ ile borsa şirketlerinin, aracı kurumların, portföy yönetim şirketlerinin ve işletmelerin bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının 2008 itibariyle UMS/IFRS uygulamaları gerektiği hükme bağlanmıştır (Güleryüz, 2014: 18-19).

8) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK):

1994-1999 tarihleri arasında bankacılık ile ilgili denetleme ve düzenleme işlemleri Hazine

Müsteşarlığı ve Merkez Bankası tarafından yapılmış olup, denetim ve düzenleme işlemlerini yapacak bağımsız yeni bir kurumun kurulmasına karar verilmiştir (Karakaşlı, 2015: 29). BDDK, 4389 sayılı kanun ile 23.06.1999 yılında kurulmuştur (www.bddk.org.tr, 20.10.2018). Kurumun yapmış olduğu bazı çalışmalar (Güleryüz, 2014: 20);

2002→Muhasebe Uygulama Tebliği ve ayrıca 17 adet muhasebe standardı yayınlanmış, iki adet standart 2004 yılında eklenmiştir (Güleryüz, 2014: 20).

2006→ Yayınlanan yönetmelikle bankalardaki muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS' yi esas almaları zorunlu hale getirilmiştir (Güleryüz, 2014: 20).

9) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK): 4487 sayılı kanunun Ek-1. maddesi ile 15 Aralık 1999 tarihinde kurulmuş, 7 Mart 2002 tarihinde ise faaliyetlerine başlamıştır (Kazıcı, 2015: 40-41). Amacı; Uluslararası Standartlara eşdeğer standartlar oluşturmak olarak tanımlanabilir. 26 Eylül 2011 yılında 660 sayılı kanun ile görev ve yetkilerini Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)' ya devretmiştir (Güleryüz, 2014: 21-22).

10) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK): 02.10.2011 yılında 660 sayılı kanun ile kurulmuş olup amacı hazırlanan mali bilgilerin doğru, karşılaştırılabilir, güvenilir olarak hazırlanmasını sağlamak, yatırımcıların haklarını korumaktır (www.kgk.gov.tr, 20.10.2018). Muhasebe standartlarının yayımlanması ve geliştirilmesi KGK tarafından yapılmaktadır (Güneş, 2014: 13).

1.2. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, ÖNEMİ VE FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI

Bu kısımda finansal bilgi tanımına, önemine ve özelliklerine yer verilecek olup, finansal raporlamanın amacı, finansal bilgi kullanıcıları, finansal tablo unsurları tahakkuk, ölçümleme esasları ve sermaye, sermayenin korunması kavramları ayrıntıları ile açıklanacaktır.

1.2.1.Finansal Bilgi ve Önemi

Günümüzde, küreselleşme, uluslararası ticari faaliyetlerin artması, teknolojik gelişmeler gibi etkenlerin sonucunda bilgi ve finansal bilgi kavramları önem kazanmıştır. Bilginin doğru, tam zamanında sunulması, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir olması gibi özelliklere sahip olması istenir. Bu şekilde bilgi kullanıcıları tarafından daha doğru kararlar alınabilir.

Özel ya da işletme olarak kararlarımızın temelinde bilgi vardır. Günümüz şartlarında bilginin önemi tartışılmazdır. Elde edilen yeni bilgiler hareket rotamızı çizmemizi sağlar (Demir, 2010: 143).

Bilgi tanım olarak, *“işletmeye değer yaratan bir tarzda organize edilebilen, gruptandırılabilen, modelleştirilebilen ve eyleme geçirilebilen veri”* olarak ifade edilmektedir (Bayırlı, 2006: 6).

Finansal bilgi, işletmelerin faaliyet dönemleri boyunca yaşamış oldukları ekonomik genel durumlarının sayılar ile ifade edilmesidir (Coşkun, 2016: 7).

Finansal bilginin önemi ile ilgili aşağıdaki maddeleri sıralayabiliriz. Bunlar;

- Bilgi kullanıcılarının işletmeye ait varlıkların artış, azalış ve değişimlerine ait bilgileri bilmek istemeleri,
- Yöneticilerin ve işletmenin performanslarının değerlendirilmesi,
- Yönetimsel kararların alınması,
- Alınacak stratejik kararlar şeklindedir (Coşkun, 2016: 7).

Finansal bilgiyi oluşturan veriler tüm işletme birimlerince oluşturulur, muhasebe birimi sırasıyla verileri toplar, analiz eder, sınıflandırır ve raporlar. Oluşturulan finansal tablolardaki verilerin gerçeği yansıtması tabloları oluştururken kullanılan bilgilerin kaliteli olması ile sağlanabilir (Coşkun, 2016: 7). Muhasebe

bilgisinin kalitesi ile ilgili kesin bir tanım bulunmamaktadır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK)'na göre bilginin kalitesi kullanıcılarına sağladığı faydaya göre belirlenmektedir. Kavramsal Çerçeve' de bilginin sahip olması gereken özelliklerine yer verilmiştir (Karğın ve Arıcı, 2017: 217).

Kavramsal Çerçeve, "*işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanan ve sunulan finansal tabloların tabi olacakları usul ve esasları belirlemektedir*" (Kavramsal Çerçeve, 2011: Amaç ve Statü). Kavramsal Çerçeve bir standart değildir, bir rehberdir. Standart her zaman önceliklidir fakat standardın bulunmadığı bir durumda ya da bir standardı yorumlarken Kavramsal Çerçeveyi baz alırız. Bu yüzden Kavramsal Çerçeve' nin çok iyi anlaşılması gerekmektedir (Alkan, 2018: 112). Kavramsal Çerçeve aşağıda sıralanan konuları kapsamaktadır. Bunlar (Kavramsal Çerçeve, 2011, Kapsam);

- *Finansal raporlamanın amacı,*
- *Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri,*
- *Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümlene esasları,*
- *Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları*

1.2.2. Finansal Raporlamanın Amacı ve Finansal Bilgi Kullanıcıları

Kavramsal Çerçeve' de finansal raporlamanın amacı, "*mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır*" şeklinde ifade edilmektedir (Kavramsal Çerçeve, 2011, A2). Kavramsal Çerçeve' de finansal kullanıcılar olarak iki önemli gruptan bahsedilmektedir. Bunlar; yatırımcılar ve kredi verenlerdir. Ancak bu iki grup dışında başka kullanıcılar eklemek mümkün olabilir. Örneğin; ortaklar, yöneticiler vb.

Finansal bilgi kullanıcıları, işletmeye ait mali verileri kendi ilgi alanları ve ihtiyaçları için kullanırlar. Finansal bilgi kullanıcılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Aktaş, 2013: 11);

- Ortaklar
- Yöneticiler
- Devlet Ve Devlete Bağlı Birimler
- Müşteriler

- Tedarikçiler
- Çalışanlar/ Sendikalar
- Kreditörler
- Potansiyel Yatırımcılar
- Düzenleyici Kuruluşlar
- Araştırmacılar

Aşağıda finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına göre bilgi kullanımları ve aldıkları kararlar tablo halinde verilmiştir.

Tablo 8: Finansal Bilgi Kullanıcıların Bilgi Kullanımları ve Karar Türleri

Finansal Bilgi Kullanıcıları	Bilgi Kullanımları	Karar Türleri
Ortaklar	Yönetimi Değerlendirirler	Paylarını Satma-Satmama Kararı
Yöneticiler	İşletme Faaliyet Sonuçlarını Değerlendirirler	Geleceğe Yönelik Kararlar
Çalışanlar/Sendikalar	Ücret Ve Sosyal Haklarının Ödemelerinin Değerlendirilmesinde	Çalışıp Çalışmama
Kreditörler	Verilen Fonların Faizi İle Zamanında Ödemelerinin Yapılıp Yapılmayacağı	Borç Verip Verme
Potansiyel Yatırımcılar	İşletme Mevcut Durumunu Analiz Etmede	Yatırım Yapma/Yapmama
Devlet Ve Birimleri	Vergi Politikaları Belirleme, Teşvik Konuları Ve Türleri vb. Konularda	Teşvik Verip Vermeme Vb.
Müşteriler	İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesinde	İş Yapma/Yapmama
Tedarikçiler	İşletmenin Sürekliliği ve Alacak Tahsilinin Değerlendirilmesinde	İş Yapma/Yapmama
Araştırmacılar	Kendi Çalışma Konuları İle İlgili Bilgi Toplamada	Verilerden Yararlanma/Yararlanmama

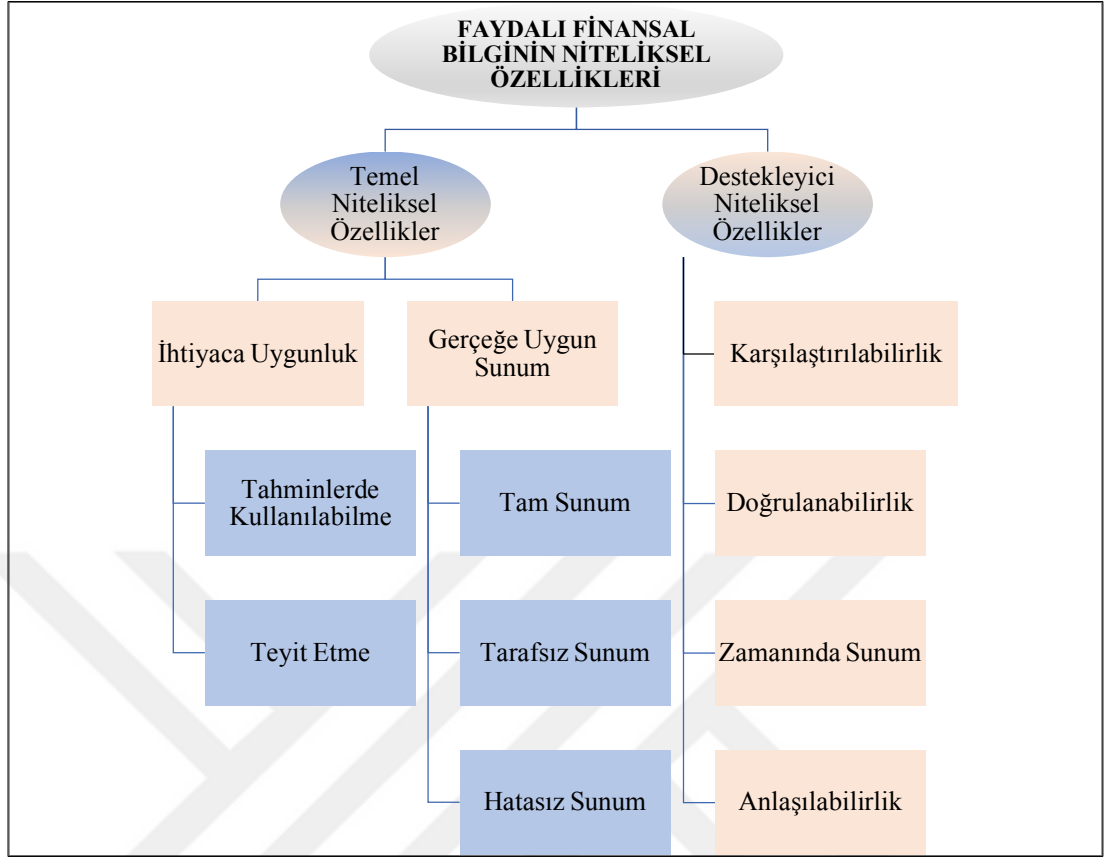
Kaynak: (Aktaş, 2013: 11-12)

1.2.3.Finansal Bilginin Özellikleri

Kavramsal Çerçeve’ de finansal bilginin niteliksel özellikleri, “*raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan bilgilere (finansal bilgilere) dayanarak işletme hakkındaki kararlarını alırken mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara en çok fayda sağlayacak bilgi*” olarak tanımlanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ1).

Finansal bilginin niteliksel özellikleri temel ve destekleyici özellikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Temel özelliklerin faydası destekleyici özellikler ile artmaktadır (Gülyüz, 2014: 46). Şekil 6’ da niteliksel özellikler gösterilmekte olup, temel ve destekleyici özellikler ayrıntıları ile açıklanmaktadır.

Şekil 6: Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri



Kaynak: (Aktaş, 2013: 15)

1.2.3.1. Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri

Kavramsal Çerçeve’ de “temel niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum” şeklinde belirtilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ5)

Bilgi üç aşamayı geçer ise bilginin temel niteliksel özelliklere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Bu aşamalar sırasıyla,

- 1) Faydalı bilginin belirlenmesi
- 2) Bilginin hem gerçeğe uygun olması hem de ihtiyaca uygun olması
- 3) Bilginin mevcut olması ve gerçeğe uygun sunulması şeklindedir (Örten vd., 2017: 4).

İhtiyaca Uygunluk: “İhtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahiptir” (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ6). “Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ7). Örnek olarak; bankaların sermaye yeterliliklerinin

belirlenip, sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Çünkü bankacılık sektörü güven esasına dayanır, yaşanılacak başarısızlık ülkenin ekonomisini etkileyebilmektedir. Bu nedenle sermaye yetersizliği bulunan kurumların tespit edilmesinde erken uyarı modelleri (finansal oran temelli) kullanılmaktadır. Buna göre müdahale kararına, müdahalenin niteliğine ve ölçüsüne karar verilmektedir. İhtiyaca uygun bilgi tahmin ve teyit etme özelliklerini içerisinde barındırır (Bayazıtlı vd., 2012: 21).

Tahmin etme gücü; finansal bilginin olaylara ait sonuçlarının tahminde bulunma olasılığını artırma özelliğine verilen addır. Örnek olarak, bir şirket istatistikî modeller ile gelecekteki olasılıkları hesaplayarak başarısızlıklarını engelleyebilmektedirler. Teyit etme gücü; eldeki bilgilerin doğrulanması ya da düzeltilmesi özelliğine verilen addır (Bayazıtlı vd., 2012: 22).

Önemlilik de ihtiyaca uygun bilginin özelliklerindedir. Bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilen bilgi önemli olarak kabul edilmektedir (Karğın, 2010: 14). “Önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halini ifade etmektedir. Bir bilginin verilmesi veya yanlış verilmesi, kullanıcıların kararlarını etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir” (Örten vd., 2017: 5).

Gerçeğe Uygun Sunum: “Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ12).

Kavramsal Çerçeve’ ye göre gerçeğe uygun sunumun üç özelliği taşıması gerekir. Bunlar; tam sunum, tarafsız sunum ve hatasız sunumdur (Şamiloğlu ve Akgün, 2015: 40)

Tam sunum; Kavramsal Çerçeve’ de “ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dahil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerir” şeklinde açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ13).

Tarafsız sunum; “Finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımaz” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ14).

Hatasız sunum ise; “Ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir” (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ15).

1.2.3.2. Finansal Bilginin Destekleyici Özellikleri

İhtiyaca ve gerçeğe uygun olarak sunulan bilginin faydasını arttıran özelliklerin; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olduğunu söyleyebiliriz. Aşağıda kısaca finansal bilginin destekleyici özellikleri açıklanmıştır.

Karşılaştırılabilirlik, bilgi kullanıcılarına en az iki finansal tablo kalemi kullanarak kalemler arasındaki farkları ya da benzerlikleri kıyaslama imkânı sağlayan niteliksel özelliktir (Ala vd., 2016: 146).

Doğrulanabilirlik, Kavramsal Çerçeve’ de “*farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir*” şeklinde açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ26).

Doğrulamayı iki şekilde yapabiliriz; doğrudan ve dolaylı olarak. Doğrudan doğrulama, gözlem sonucunda yapılan işlemin doğrulanması şeklindedir. Nakit sayımı örnek olarak verilebilir. Dolaylı doğrulama ise, yöntem ya da formülde kullanılan verilerin teyit edilmesi ve sonuçların tekrar hesaplanmasıdır (Örten vd., 2017: 6).

Zamanında Sunum, Kavramsal Çerçeve’ de “*bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir*” şeklinde açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ29).

Zamanında sunulmayan finansal bilgi, bilgi kullanıcılarının karar verme sürelerini uzatarak, temel niteliksel özelliklerden biri olan ihtiyaca uygunluğunda kaybolmasına neden olabilir (Coşkun, 2016: 11).

Anlaşılabilirlik ise, “*bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması*” şeklinde Kavramsal Çerçeve’ de açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011: NÖ30).

Bazı veriler karmaşık olarak nitelendirilseler bile kapsam dışı bırakılmaması gerekmektedir. Kapsam dışı bırakılmasından dolayı doğan eksiklik, sonuçların yanıltıcı olmasına neden olabilir (Örten vd., 2017: 6).

1.2.4.Finansal Tabloları Oluşturan Unsurların Tanım, Tahakkuk ve Ölçümleme Esasları

Finansal tabloların unsurları, tahakkuk ve ölçümleme esasları alt başlıklar halinde ayrıntıları ile ilgili kısımlarda açıklanacaktır.

1.2.4.1. Finansal Tabloların Unsurları

“Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini, bunları ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.2).” şeklinde Kavramsal Çerçeve’ de tanımlanmıştır.

Varlıklar, kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar finansal durumun, gelir ve giderler ise faaliyet sonuçlarının ölçülenmesi ile ilgili unsurlardır (Örten vd., 2017: 7). Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Varlık, *“geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.4a)”* şeklinde Kavramsal Çerçeve’ de tanımlanmıştır.

Borç, *“geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.4b).*

Özkaynak *“işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.4c).”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir, *“muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.25a).*

Gelir tanım olarak hem hasılatı hem de kazanç tanımlarını kapsamaktadır. Hasılat, kira, satış, faiz vb. isimler alıp olağan faaliyetler sonrasında meydana gelirken, kazanç bu kalemlerin dışında kalan kalemleri ifade etmektedir (Örten vd., 2017: 8)

Gider, *“muhasabe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda*

hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.25b).

Zarar kavramı ise olağan ve olağandışı faaliyetlerden kaynaklanabilen ekonomik azalışlar olarak tanımlanabilir (Örten vd., 2017: 8).

1.2.4.2. Finansal Tablo Unsurlarının Finansal Tablolara Alınması (Tahakkuku)

Unsur olarak ifade edilen bir kalemin işletmeye ekonomik yarar ya da çıkış sağlayacağı tahmin ediliyorsa ve maliyetinin ölçümlenebilmesi özelliklerini taşıyorsa gelir tablosuna ya da bilançoya alınır, bu süreç tahakkuk olarak adlandırılmaktadır (Örten vd., 2017: 9).

Varlıkların tahakkuku: *“Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir”* şeklinde Kavramsal Çerçeve’ de açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.44).

Borçların tahakkuku: *“Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır”* (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.46).

Gelirlerin tahakkuku: *“Güvenilir bir şekilde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış ya da borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır”* (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.47).

Giderlerin Tahakkuku: *“Varlıklardaki bir azalış ya da borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak tahakkuk ettirilir”* (Kavramsal Çerçeve, 2011:4.49).

1.2.4.3.Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları

“Bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı “değer”, bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat “değer ölçüsü”, varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise “değerleme” işlemi olarak ifade edilmektedir” (Tokay ve Deran, 2008: 20).

Ölçüm kavramı Kavramsal Çerçeve’ de “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2011, 4.54)

Ölçüm esasının belirlenmesi de bu işlem içerisinde olup, standartlarda bahsedilen çok sayıda ölçüm esası olmasına rağmen Kavramsal Çerçeve’ de dört tanesi belirtilmektedir. Bu kavramlar Kavram Çerçeve’ de aşağıdaki şekilde açıklanmışlardır (Örten vd., 2017:10);

Tarihi maliyet: “Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir” (Kavramsal Çerçeve, 2011, 4.55a).

Cari maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal Çerçeve, 2011, 4.55b).

Gerçekleşebilir değer (ödeme değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal Çerçeve, 2011, 4.55c).

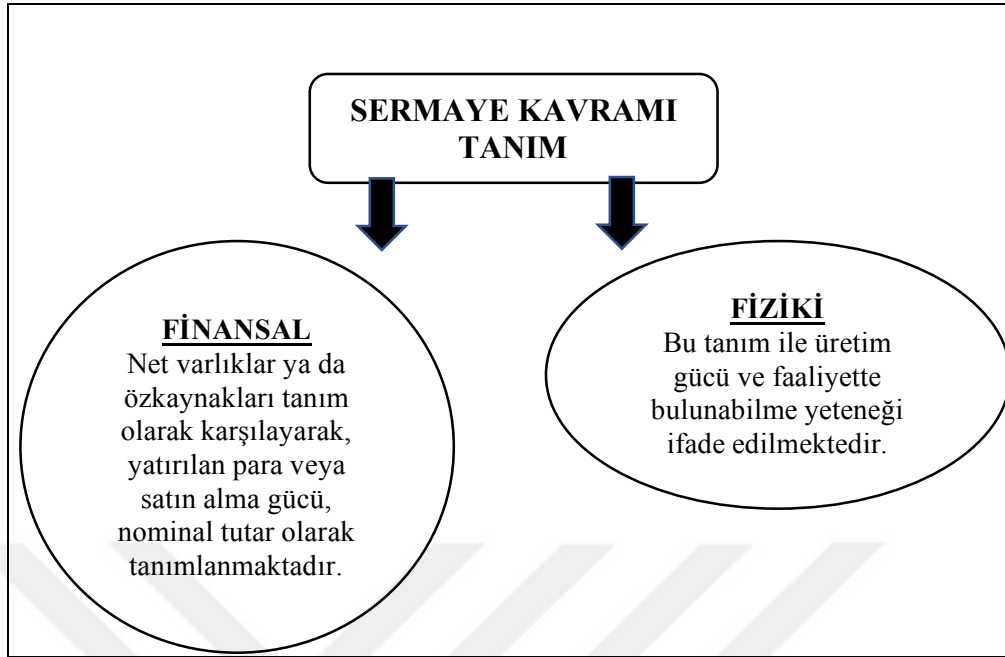
Bugünkü değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (Kavramsal Çerçeve, 2011, 4.55d).

İşletmeler tarafından diğer yöntemlere göre tercih edilen yöntem tarihi maliyet olup bu yöntem diğer yöntemler ile birlikte kullanılmaktadır (Yükçü vd., 2018: 30).

1.2.5. Sermaye ve Sermayenin Devamlılığı (Korunması) Kavramları

Sermaye kavramı hem finansal hem de fiziki anlamı ile kullanılabilir. Aşağıdaki 7 nolu şekilde sermaye kavramının anlamına ait tanımlara yer verilmiştir.

Şekil 7: Sermaye Kavramı Tanım



Kaynak: (Örten vd., 2017: 11)

Sermaye Korunması kavramı ise aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

Sermayenin Nominal Olarak Korunması (Finansal Sermayenin Devamlılığı): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal (para cinsinden) tutarı dönem başındaki finansal (para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir. Nominal (finansal) sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.59a).

Sermayenin Üretim Gücünün Korunması (Fiziki Sermayenin Devamlılığı): Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi (veya faaliyet kapasitesi) dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini (veya faaliyet kapasitesini) aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir (Kavramsal Çerçeve, 2011: 4.59a).

1.2.6.Finansal Raporlama Araçları

Finansal raporlamanın araçları; finansal tablolar ve ekleri olan dipnotlardır (Coşkun, 2016: 13).

UMS/TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardın da finansal tablolar (genel amaçlı finansal tablolar), “bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlanmasına gerek duymayan

kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolarıdır” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 1, p.7).

Finansal tablolar, işletme hakkında bilgi sağlamak isteyen bilgi kullanıcılarına işletmenin mali durumu, performansı, nakit akışları hakkında bilgi vermektedir (TMS 1, p.9).

Standarda göre tam bir finansal tablo setinde bulunması gerekenler aşağıdaki 9 nolu tabloda gösterilmiştir (TMS 1, p.10).

Tablo 9: Tam Bir Finansal Tablolar Seti

Tam Bir Finansal Tablolar Seti	
• Dönem sonu Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	
	• Döneme Ait Kapsamlı Gelir Tablosu
• Dönem Ait Özkaynak Değişim Tablosu	
	• Döneme Ait Nakit Akış Tablosu
• Önemli Muhasebe Politikaları Ve Diğer Açıklayıcı Bilgilerin Yer Aldığı Dipnotlar	
	• Ayrıca Belirli Durumların Gerçekleşmesi (Örneğin; Muhasebe Politikasının Geçmişe Dönük Olarak Uygulanması Durumunda Vb.) En Erken Dönemin Başına Ait Finansal Durum Tablosunun da Bulunması Gerekmetedir.

Kaynak: TMS 1, p.10

Finansal Durum Tablosu (Bilanço): Bilanço ile aynı anlama gelmektedir, standartlar ile birlikte finansal durum tablosu adını almış ve ifade edilişi içerik olarak değişmiştir (Coşkun, 2016: 15).

Kapsamlı Gelir Tablosu: İşletmeye ait faaliyet ve kazanç gücünü gösterdiği için, işletmenin finansal açıdan başarısını ölçen ve faaliyetlerini gösteren özet tablo olarak ifade edilmektedir (Doğan ve Ertugay, 2010: 120). Kapsamlı gelir tablosunda;

- ✓ Kazanç ve kayıplar sürdürülen ve durdurulan faaliyetlere göre ayrılmış şekilde gösterilir
- ✓ Olağandışı kalemler tabloda yer almamaktadır
- ✓ Özkaynaklarda değişikliğe neden olan kazanç ve kayıplar da tabloda ayrı olarak gösterilir (Karabayır, 2012: 28).

TMS 1 standardına göre, işletmeye ait belli dönemde muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemleri;

- Tek bir kapsamlı gelir tablosu (gelir ve gider kalemleri tek tabloda, kar ya da zarar da ara toplam olarak yer alır) ya da
- İki tablo yaklaşımı şeklinde (karı veya zararı yansıtan gelir ve gider kalemleri ilk tabloda yer alırken, ikinci tablo kar ya da zarar kalemleri ile başlayıp diğer kapsamlı gelir kalemleri yer aldığı iki tablo şeklinde sunulur (Doğan ve Ertugay, 2010:121).

Özkaynak Değişim Tablosu: İşletmenin bir dönemdeki özkaynaklarında oluşan değişiklikleri yani işletmenin net varlıklarındaki artışlarını ya da azalışlarını göstermektedir (Coşkun, 2016: 15).

Nakit Akış Tablosu: İşletmeye ait belli dönemdeki nakit akışlarını yani işletmenin nakit kaynaklarını, kaynakların nerelerde kullandığını, borçlarını ödeme durumunu gösterir tablo olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, 2016: 15).

1.2.7. Standartların Mevcut Uygulamalara Getirdiği Yenilikler

Türkiye’ de 2005 yılından itibaren kullanılmaya başlanan standartlar mevcut muhasebe uygulamalarında bazı değişiklikler getirmiştir. Aşağıdaki 10 nolu tabloda standartların getirmiş olduğu yeniliklerden/değişikliklerden bahsedilecektir.

Tablo 10: Standartların Mevcut Uygulamalara Getirdiği Yenilikler

Standartların Getirdiği Bazı Yenilikler
✓ Düzenlenecek mali tablo sayısının artması
✓ Finansal tabloların biçimsel yapısı ve içeriğinin değişimi
✓ Finansal durum tablosunda (bilanço) yeni kalemler ve yeni gruplandırmaların eklenmesi
✓ Faiz gelir ve giderleri gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmesi
✓ Faiz ve Vergi Öncesi Kar ın (FVÖK) hesaplamasının sağlanması
✓ Nakit akış tablosu formatının değişimi
✓ Dipnot ve açıklayıcı bilgilerdeki ayrıntıların artması
✓ Kapsamlı gelir tablosu ve gelir tablosunda olağandışı gelir ve giderler yerine durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin yer alması
✓ Hesap planının değişimi
✓ Değerleme ölçütlerindeki değişiklikler
✓ Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılması ve büyük ölçekli şirketler için yeniden değerlendirme uygulaması
✓ Stoklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılması
✓ Kıdem tazminatı karşılıklarında aktüeryal hesaplama yöntemi
✓ Ertelemiş verginin gelir ve gider etkisinin hesaplanıp raporlanması
✓ Borçlanma maliyetlerinin gider kaydedilmesi
✓ Araştırma giderlerinin gelir tablosunda raporlanması

Kaynak: Uyar, 2015: 20-21

1.2.8. Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu, Tutarlılığı ve Karşılaştırılabilirliği

Kavramsal çerçevede işletme dışındaki bilgi kullanıcıları için hazırlanan mali tablolara ait usul ve esaslar belirlenirken, TMS 1 finansal tabloların sunuluşu standardında ise sunuluşa ait genel kurallar, yapısıyla ilgili açıklamalar ile tabloların içeriği ile ilgili koşullara yer verilmektedir (Aktaş, 2013: 6-7).

İşletme, mali tablolarında mali durumu, performansı ve nakit akışlarına ait bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunuş standartta, *“işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve’ de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması”* şeklinde ifade edilmektedir. (TMS 1, p. 15).

İşletmelerin dipnotlarında TFRS ile uyumlu olduklarını belirtmeleri gerekir eğer TFRS’ nin tüm maddelerindeki koşulları sağlayamıyorlarsa uyumdan bahsedilemez (TMS 1, p.16).

İşletmelerin gerçeğe uygun sunuşu sağlamaları için gerekli şartlar aşağıda sıralanmıştır. Bunlar;

(a) *“TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak. TMS 8, özellikle bir kaleme uygulanacak bir TFRS’ nin yokluğunda yönetimin dikkate alacağı mevzuat hiyerarşisini gösterir.*

(b) *Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak,*

(c) *TFRS’ lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmak (TMS 1, p.17).*

Karşılaştırılabilirlik kavramı kavramsal çerçevede finansal bilginin destekleyici özelliklerinden bir tanesidir (Aktaş, 2013: 19). Kavramsal Çerçeve’ de Karşılaştırılabilirlik *“kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özellik”* olarak tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, NÖ21).

TMS 1 standardına göre, işletme cari döneme ait tüm kalemlerin bir önceki dönemdeki tutarlarına ait bilgileri de TFRS ‘de tersine bir hüküm yok ise sunmalı ve

anlaşılabilirlik açısından tanımsal ve metinsel bilgilerde yer almalıdır (Kavramsal Çerçeve, p.38).

İşletme, aşağıdaki koşullar sağlanmadıkça mali tablolarındaki kalemlerin sunuluşu ve sınıflandırılmasını dönemden döneme değiştirmeden, tutarlı bir şekilde devam ettirmelidir. Bu koşullar;

(a) İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa uygulanabilir

(b) Bir TFRS' nin sunuluştaki bir değişiklik gerektirmesi durumunda (TMS 1, p. 45).



1.3. TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI

TMS 8 standardı, 31/12/2005 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 20/10/2005 tarihinde resmî gazetede yayınlanmış ve çıkarılan birçok tebliğ ile uluslararası muhasebe Standartlarına uyum sağlayabilmek için güncellenmiştir (Akalin, 2017: 17). Standardın güncellenmiş yeni versiyonu 13/06/2018 tarihinde yayınlanmış olup, ilk versiyonu yürürlükten kalkmıştır (TMS 8, 2018: Güncellemeler ve yürürlük tarihleri).

Çalışmamızın ikinci bölümünde Muhasebe Politikaları, Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara ilişkin konular TMS 8 kapsamında örnekler ile açıklanacak olup aşağıda TMS 8 Standardı ile ilgili 11 nolu özet bir tablo bulunmaktadır.

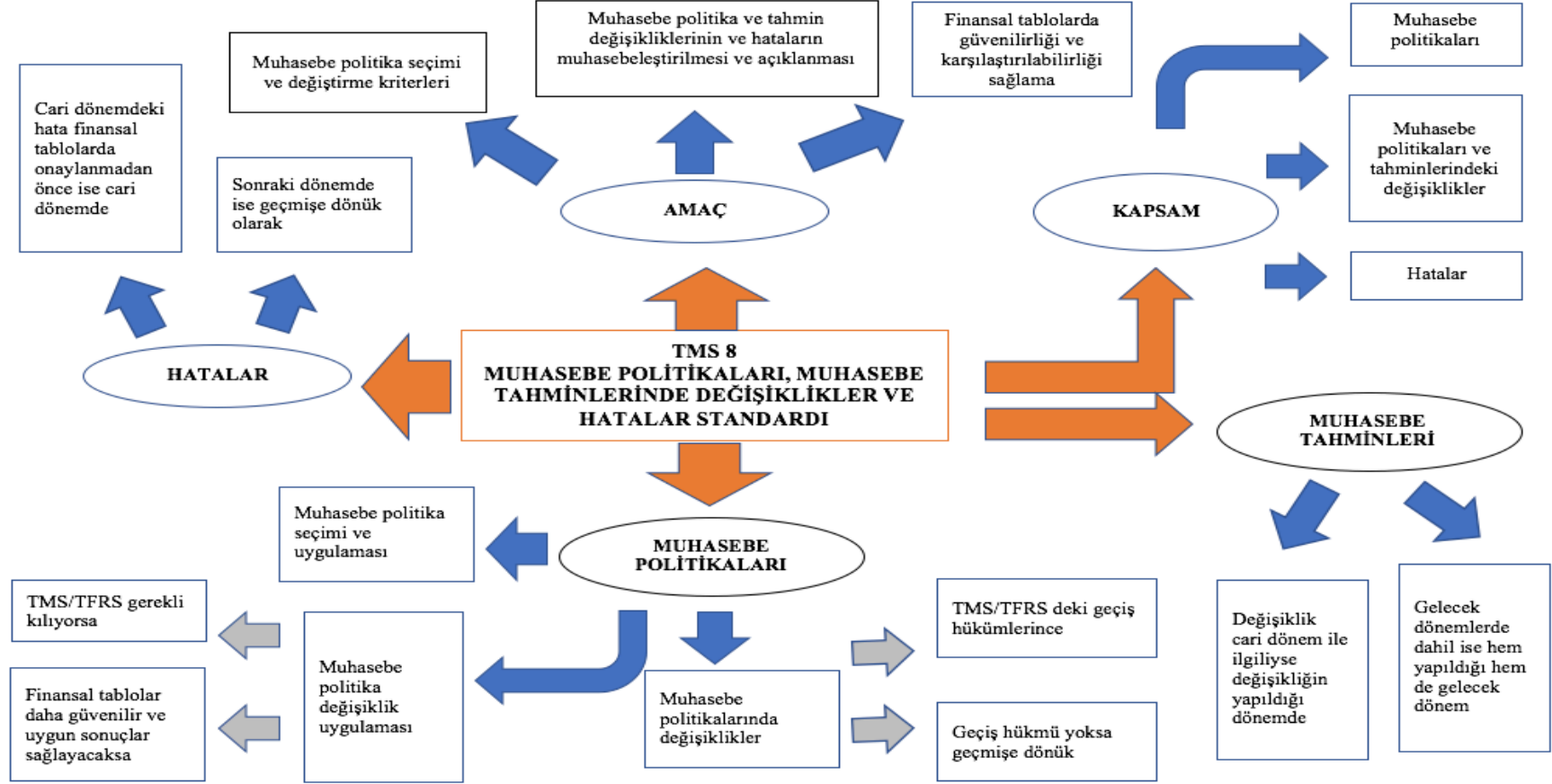
Tabloya göre, standardın amacı, finansal tablolarda güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlamak için, muhasebe politikalarının seçimi, muhasebe politikası ve tahminlerinde yapılan değişikliklerin ve hataların muhasebeleştirilmesi ve açıklanma esaslarının belirlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Örten vd., 2017: 97).

Standardın kapsamını ise üç başlık altında sıralayabiliriz. Sırasıyla (Aktaş, 2013: 23);

- Muhasebe Politikaları,
- Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişiklikler,
- Hatalar

Kısaca tabloda, muhasebe politikaları üç başlık altında incelenmiş olup, muhasebe politikasında değişiklik yapmak isteyen işletmelerin değişikliği sadece, standardın gerekli kılması ya da mali tablolarda daha güvenilir sonuç sağlaması durumunda gerçekleştirebileceği ayrıca muhasebe politikalarındaki değişikliği standart gerekli kılıyorsa geçiş hükümlerine göre, geçiş hükmü yer almıyorsa geçmişe dönük olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Muhasebe tahminlerinde değişiklik sadece bir dönemde ise değişikliğin yapıldığı dönemde, gelecek dönemlerle ilgili ise hem değişikliğin yapıldığı hem de gelecek dönemlerde ileriye yönelik olarak düzeltme yapılır. Hatalar da ise düzeltme, cari dönemde ortaya çıktıysa cari dönemde, sonraki dönemler de ise geçmişe dönük olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Tablo 11: TMS 8 Özet Tablo



Kaynak: (TMS 8, 2017)

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI

2.1. MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİ VE DEĞİŞİKLİKLER

Bu kısımda muhasebe politikalarının seçimi ve değişikliklerine ilişkin açıklamalara, uygulama örneklerine yer verilmiş olup, ilgili kısımlarda ayrıntıları ile açıklanacaktır.

2.1.1. Muhasebe Politikalarının Seçimi

İşletmeler çeşitli uygulamalardan kendileri için en uygun uygulamayı seçerek kendi muhasebe politikalarını belirlerler (Uluslan, 2007: 170). Muhasebe politikaları standartta, *“finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.”* şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 8, 2017: p.5).

Muhasebe Politikalarının seçimi ve uygulamasında finansal tabloları hazırlayanlar yapılan işlemler ya da olaylar hangi standart ve yorum ile ilgiliyse ona göre işlem yapmalı eğer standart ya da yorum bulunmuyorsa finansal tabloları hazırlayanalar yargı kullanmalıdırlar (Aktaş, 2013: 25-26). Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasında yargı kullanılması durumunda benzer standartlardan, kavramsal çerçeve kapsamında açıklanan varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin açıklamalardan yararlanır. Ayrıca literatürdeki muhasebe ve sektör uygulamalarından, en yeni standartlardan, kavramsal çerçeve açıklamaları ve ilgili standartlar ile ilgili uyumsuzluk olmadığı durumlarda yararlanılabilir (Aktaş, 2013: 26).

Yargıda bulunarak muhasebe politikaları geliştirilmesi durumunda elde edilen bilginin ihtiyaca uygun ve güvenilir olması gerekmektedir (Öztürk, 2011:106). Bilginin güvenilir olması ile anlatılmak istenen işletmeye ait finansal durum, faaliyet durumu ve nakit akışlarının gerçeğe uygun olması, işlemlerin ekonomik özünü göstermesi, tarafsız, ihtiyatlı, eksiksiz ve tam bilgiye sahip olmasıdır (Akalin, 2017: 18).

İşletme yönetimi, benzer olaylarda muhasebe politikalarını tutarlı olarak seçilip uygulanması gerekirken, farklı olaylarda farklı muhasebe politikaları uygulanabilir (Örten vd., 2017: 100).

İşletmelerin belirleyecekleri ilk muhasebe politikalarında yapmaları gereken açıklamaları şöyle sıralayabiliriz (Aygün ve Varıcı, 2013: 155);

- Seçilen politikanın nedenleri
- Yapılan seçimlerin işletmenin tablolarında yapmış olduğu etkilerinin açıklanması
- Alternatif bulunduruyorsa seçilen politikanın seçilme nedenlerinin açıklanması
- Olağandışı ya da yeni işlemlerde ilk kez kullanılan muhasebe politikasının açıklanması

Standartlar işletmelere belli koşullarda uygulanması zorunlu muhasebe politikaları sunarken aynı zamanda da bazı koşullar için alternatifli muhasebe politikaları sunmaktadır. Aşağıdaki kısımda uygulanması alternatifli ve zorunlu olan muhasebe politikalarına ait örnekler yer almaktadır (Aktaş, 2013: 27).

2.1.1.1. Belirli Koşullarda Uygulanması Zorunlu Olan Muhasebe Politikalarına Örnekler

Aşağıda yer alan 12 nolu tabloda belirli koşullarda uygulanması zorunlu olan muhasebe politikalarına ait örnekler yer almaktadır. Tabloya göre, bu örneklerden bazılarını kısaca açıklayalım. Örneğin TMS 2 Stoklar Standardında değerlendirme yöntemi olarak, İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), Ağırlıklı Ortalama ya da Gerçek Parti Maliyet Yöntemi tercih edilebilir. Fakat standartta ikamesi olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ya da satın alınan mal ve hizmetlerin maliyeti varlıkların özel maliyetine göre belirlenerek, bu stokların değerlendirilmesinde gerçek parti maliyet yönteminin kullanımı zorunlu kılınmıştır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre amortisman yöntemi seçiminde Doğrusal, Hızlandırılmış ya da Üretim Miktarına göre amortisman yöntemi seçilebilir. Fakat Standartta göre seçilecek yöntemde elde edilecek ekonomik fayda beklenen tüketim modelini yansıtacak şekilde seçilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 12: Standartlara Göre Uygulanması Zorunlu Muhasebe Politika Örnekleri

Standartlar	Muhasebe Politikası	Seçilmesi Gereken Politika	Durum
TMS 2	Stok değerlendirme yönteminin seçimi	Gerçek parti maliyet yöntemi	Birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ve özel projelerde üretilen ya da satın alınan mal veya hizmet maliyeti, varlıkların özel maliyetine göre belirlenir
TMS 10	Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların belirlenmesi	Düzeltilme yapılması	Düzeltilme gerektiren olay ise, gerekli düzeltme yapılmalı, düzeltme gerektirmeyen bir olay ise düzeltmeye gerek yoktur fakat olayın önemli olma durumuna göre açıklama yapılmalıdır
TMS 11	İnşaat sözleşmelerinde gelir ve maliyetin muhasebeleştirilmesi	Tamamlanma yüzdesi yöntemi	Sözleşmenin sonucu güvenilir olarak ölçülebiliyorsa
TMS 16	Amortisman yöntemini seçimi	Doğrusal(normal) amortisman yönt. Hızlandırılmış (azalan bakiyeler) amortisman yönt. Üretim miktarına göre amortisman yönt.	Birden çok yöntem olmasına rağmen seçilecek yöntemde işlemin özünün dikkate alınarak seçim yapılması gerektiği vurgulanmıştır
TMS 17	Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması	Finansal kiralama faaliyet kiralaması	Standartta kiralama işleminin gerçekleşme nedenine vurgu yapılarak, işlemin özünün dikkate alınması gerektiği açıklanmıştır.
TMS 20	Devlet teşviklerini muhasebeleştirme kriteri	Devlet teşvikleri muhasebeleştirme	Standartta göre iki şartı sağlaması gerekir; birincisi elde edilmesindeki gerekli şartların yerine getirilmesi ikincisi teşviğin işletme tarafından elde edilmesi şeklindedir
TMS 21	Geçerli para biriminin belirlenmesi	Geçerli para biriminin belirlenmesi	Standartta belirli faktörlerin göz önünde bulundurulması gerektiği, belirlendikten sonra ise temel olay, işlemler ve koşullar değişmedikçe geçerli para biriminin değişmeyeceği vurgulanmıştır
TMS 23	Borçlanma maliyetlerini muhasebeleştirme yöntemleri	Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesi	Standartta hangi durumda hangi yöntemin uygulanması gerektiği açıklanmaktadır. Özellikle varlıklara (stoklar, üretim tesisleri vb.) ait borçlanma maliyetleri aktifleştirilir, diğer borçlanma maliyetleri oluşturdukları dönemde giderleştirilir
TMS 38	Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi	Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi	Standartta göre iki şartı sağlaması gerekir: gelecekte sağlayacağı ekonomik yararlarının gerçekleşmesinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilir olması gerekir. Gerekli kriterlerin kontrolü de iki aşamaya ayrılır: araştırma ve geliştirme safhası olarak. Araştırma safhasında giderler aktifleştirilmez, geliştirme safhasında belirli şartların sağlanması durumunda aktifleştirilmesine izin verilmektedir.

Kaynak: (Aktaş, 2013:31-39; Coşkun, 2016:26-27).

2.1.1.2. Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler

Aşağıda yer alan 13 nolu tabloda alternatifli muhasebe politikalarına ait bazı örnekler yer almaktadır.

Tablo 13.1: Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler

Bazı Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri		
Konu	Seçimlik Politika	İlgili Standart
Finansal Durum Tablosunun Formatı	Özet Sunum	UMS/TMS 1
	Ayrıntılı Sunum	
Kapsamlı Gelir Tablosu Sunum Biçimleri	Tek Tablo	UMS/TMS 1
	İki Tablo	
Kapsamlı Gelir Tablosunun Formatı	Çeşit Esasına Göre	UMS/TMS 2
	Fonksiyon Esasına Göre	
Stok Değerleme Yönteminin Seçimi	FİFO	UMS/TMS 2
	Ağırlıklı Ortalama Maliyet	
	Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	
İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması	Brüt (Dolaysız) Yöntem	UMS/TMS 7
	Net (Dolaylı) Yöntem	
Faiz ve Temettülere İlişkin Nakit Akışlarının Sınıflandırılması	İşletme Faaliyeti Olarak	UMS/TMS 7
	Yatırım Faaliyeti Olarak	
	Finansman Faaliyeti Olarak	
Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman	UMS/TMS 16
	Azalan Bakiyeler Yöntemi	
	Üretim Birimleri Yöntemi	
Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli	UMS/TMS 16
	Yeniden Değerleme Modeli	
Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi	Dönem Kar/Zararında Muhasebeleştirme	TMS 19
	Özsermaye İçinde Muhasebeleştirme	
Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunumuna İlişkin Alternatifler	Ertelenmiş Gelir Olarak Muhasebeleştirme	UMS/TMS 20
	Varlığın Defter Değerinden İndirerek Gösterme	
Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	Sermaye Yaklaşımı	UMS/TMS 20
	Gelir Yaklaşımı	
Parasal Olmayan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	Gerçeğe Uygun Değer	UMS/TMS 23
	Nominal Değer	
Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	Aktifleştirme	UMS/TMS 23
	Giderleştirme	
Bireysel Finansal Tabloların Hazırlanmasında Bağlı Ortaklıklar, İş Ortaklıkları ve İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	Maliyet Bedeli	UMS/TMS 27
	TFRS 9 Göre	

Tablo 13.2: Alternatifli Muhasebe Politikalarına Örnekler (Devamı)

Bazı Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri		
Konu	Seçimlik Politika	İlgili Standart
Karşılıkların Tahmin Edilmesinde Kullanılan Yönteme İlişkin Değerlendirme	Beklenen Değer Yöntemi	UMS/TMS 37
	Bugünkü Değer Yöntemi	
Amortisman Yönteminin Seçimi	Doğrusal Amortisman	UMS/TMS 38
	Azalan Bakiyeler Yöntemi	
	Üretim Birimleri Yöntemi	
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	Maliyet Modeli	
	Yeniden Değerleme Modeli	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	Maliyet Yöntemi	
	Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	
Faaliyet Kiralaması Çerçevesinde Elde Tutulan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırılması	Faaliyet Kiralaması Olarak Sınıflandırma	UMS/TMS 40
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olarak Sınıflandırma	
Kontrol Gücü Olmayan Payların Muhasebeleştirilmesi	Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden	UFRS/IFRS 3
	İşletmenin Net Tanımlanabilir Varlıkları Üzerindeki Orantılı Payı Üzerinden	
Sigortacının Finansal Varlıklarını Yeniden Sınıflandırılması	Yeniden Sınıflandırma Yapma	UFRS/IFRS 4
	Yeniden Sınıflandırma Yapmama	
Finansal Varlıkların Alım Satım İşlemleri	İşlem Tarihi	UFRS/IFRS 9
	Teslim Tarihi	

Kaynak: Nobes, 2006; Kvaal ve Nobes, 2010; Aktaş, 2013: 28-30; Coşkun, 2016: 28 faydalanılarak hazırlanmıştır.

2.1.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için işletmelerin muhasebe politikalarını tutarlı olarak uygulamaları gerekmektedir. Muhasebe politikalarında yapılacak değişikliğin finansal tablolara da uygulanması gerekmektedir (Özkan ve Acar, 2010: 65).

Muhasebe politikasında değişiklik ile ifade edilmek istenen bir işletmenin uyguladığı muhasebe politikasını değiştirerek yeni bir muhasebe politikası benimsemesidir (Aktaş, 2013: 58).

Muhasebe politikalarında değişiklik yapmak isteyen işletmeler sadece iki durumda bu değişikliği gerçekleştirebilir. Bunlar (TM8, 2017: p.4);

- Yapılacak değişikliğin standart tarafından gerekli kılınması ya da

- İşletmeye ait mali durumun, performansın ya da nakit akımlarına ait işlemlerin mali tablolarda daha güvenilir şekilde sunulması şeklinde ifade edilebilir.

Değişiklik sayılmayan iki durum mevcuttur. Bunlardan ilki bir olay daha öncesinde meydana gelen olaylardan özü itibariyle farklıysa muhasebe politikasının uygulanması, diğer durum ise olay daha öncesinde hiç ortaya çıkmamışsa olayda yeni muhasebe politikasının benimsenmesi şeklinde ifade edilebilir (TMS 8, 2017: p.16).

İşletmeler, muhasebe politikasını standartlardaki değişiklikler gereği ya da gönüllü olarak değiştirirse değişikliğin etkilerini mali tablolarına yansıtması gerekmektedir (Örten vd., 2017: 101).

Muhasebe politikasında yapılacak değişikliği, standart gerekli kılıyor ise standartta belirtilen geçiş hükümlerince, ilgili standartta geçiş hükümleri yer almıyorsa muhasebe politikasındaki değişiklik geçmişe dönük uygulanmalıdır (Yükçü ve Gönen, 2012: 21). Gönüllü değişiklik olarak isimlendirilen yani muhasebe politikalarında standardın gerektirmediği herhangi bir neden ile yapılan değişiklikler de geçmişe dönük olarak uygulanmaktadır (Örten vd., 2017: 101).

Tablo 14: Muhasebeleştirme Yöntemleri

Olay	Kullanılacak Yöntem
Muhasebe Politikasında Değişiklik	Geriye Dönük Uygulama

Kaynak: (Örten vd., 2017: 99)

Geçmişe dönük uygulama ya da geriye dönük uygulama, standartta “*yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.*” şeklinde ifade edilmiştir (TMS 8, 2017: p.5).

Geçmişe dönük uygulamada, yapılan değişikliğin etkilediği kalem ve özkaynak kalemlerinde düzeltme değişiklik eskiden beri kullanımdaymış gibi yapılmalıdır (Örten vd., 2017: 101).

Geçmişe dönük düzeltme hem maliyetli olması hem de etkilenen kalemlerin tespiti açısından zahmetli bir süreçtir (Örten vd., 2017: 102). Yapılan değişiklik geriye dönük uygulama gerektirmesine rağmen kümülatif olarak değişikliğin etkisi saptanamıyorsa geriye dönük uygulama yapılmayabilir (TMS 8, p.23). Bu yüzden bu uygulamaya ilişkin belli istisnai uygulamalar mevcuttur. Bu uygulamalar (Örten vd., 2017: 102);

Bir veya birçok dönemde muhasebe politikasındaki değişikliğin etkilerinin belirlenememesi durumunda, varlık ve yabancı kaynak hesaplarının dönem başı bakiyelerine ve etkilenen özkaynak kalemlerinin dönem başı bakiyelerine geriye dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönem itibariyle uygulanır (Aktaş, 2013: 65).

Yeni muhasebe politikasının kümülatif etkisi belirlenemiyorsa yani geçmişe dönük uygulamayı gerçekleştiriyorsak en yakın dönemden itibaren yeni politika uygulanarak karşılaştırmalı bilgiler düzeltilir (Aktaş, 2013: 65).

2.1.3. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

İşletmenin yapılan değişikliğin nedenine bağlı olarak açıklamalarda bulunması gerekmektedir. İşletmenin yapması gerekli açıklamalar aşığıdaki 15 nolu tabloda sunulmaktadır (Örten vd., 2017: 102-103).

Tablo 15: Muhasebe Politikasına İlişkin Açıklanacak Hususlar

Muhasebe Politikasındaki Değişikliklere İlişkin Açıklanacak Hususlar	
Standardın Gerekli Kıldığı Değişikliklerde Yapılacak Açıklamalar	İsteğe Bağlı Değişikliklerde Yapılacak Açıklamalar
<ul style="list-style-type: none"> • Değişikliğe Sebep Olan Standardın Başığı • Değişikliğin Geçiş Hükümlerince Yapıldığı (Geçiş Hükümleri Mevcut İse) • Muhasebe Politikası Değişikliğinin Açıklanması • Geçiş Hükümlerinin Açıklanması (Geçiş Hükümleri Mevcut İse) • İleriki Dönmelere Olacak Etkisi (Geçiş Hükümleri Mevcut İse) • Cari ve Önceki Dönemler İçin Değişikliğin Tutarı • Raporlama Yapılan Dönemden Önceki Dönemlere Düzeltme Tutarları • Geçmişe Dönük Uygulama Yapılmayacaksa Nedenleri İle Açıklanması 	<ul style="list-style-type: none"> • Muhasebe Politikası Değişikliğinin Açıklanması • Geçiş Hükümlerinin Açıklanması (Geçiş Hükümleri Mevcut İse) • İleriki Dönmelere Olacak Etkisi (Geçiş Hükümleri Mevcut İse) • Cari ve Önceki Dönmeler İçin Değişikliğin Tutarı • Raporlama Yapılan Dönemden Önceki Dönemlere Düzeltme Tutarları • Geçmişe Dönük Uygulama Yapılmayacaksa Nedenleri İle Açıklanması • Daha Güvenilir Olarak Belirlenen Muhasebe Politikasına Neden Geçildiğinin Açıklamasının Yapılması

Kaynak: Örten vd., 2017: 102-103

Aşağıdaki 8 nolu şekilde A.V.O.D Kurutulmuş Gıda Ve Yatırım Ürünleri San. Tic. A.Ş.’nin 2017 yılı finansal tablo dipnotlarında yeni standart uygulaması nedeniyle yapmış oldukları açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 8: UFRS’lerdeki Değişikliklere İlişkin Açıklama Örneği

1 Ocak 2017 tarihinden itibaren geçerli olan yeni standart, değişiklik ve yorumlar TMS 7 Nakit akış tablolarındaki değişiklikler

1 Ocak 2017 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerlidir. Bu değişiklikler finansal tablo okuyucularının finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülük değişikliklerini değerlendirebilmelerine imkân veren ek açıklamalar getirmiştir. Değişiklikler Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu’nun (“UMSK”) ‘açıklama inisiyatifi’ projesinin bir parçası olarak finansal tablo açıklamalarının nasıl geliştirilebileceğine dair çıkarılmıştır. Değişiklik uygulanmış ancak Grup’ un konsolide finansal tablo dipnotları üzerinde önemli bir etkisi olmamıştır.

**A.V.O.D Kurutulmuş Gıda ve Yatırım Ürünleri San. Tic. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
31.12.2017 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporundan**

Aşağıdaki 9 nolu şekilde Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş.’nin 31.12.2017 yılında finansal tablo dipnotlarında yapmış olduğu isteğe bağlı muhasebe politikası tercihine ait açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 9: İsteğe Bağlı Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği

2.2 – Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Muhasebe politikalarında yapılan önemli değişiklikler geriye dönük uygulanmakta ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenmektedir. Grup, Maddi Duran Varlıklarından Arsaların ve Binaların muhasebeleştirilmesinde, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardında yer alan “Yeniden Değerleme Modelini” benimsemektedir. Bununla birlikte, Grup geçmişte yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilen Tesis, Makine ve Cihazları, ana ortağı Yıldız Holding Grup muhasebe politikalarına uyum amacıyla maliyet yöntemi ile takip etmeye karar vermiştir.

Ayrıca, Grup, Satış ve Alımlarındaki finansman unsurunu analiz ederek TMS 18 uyarınca muhasebe politikasında değişiklikler yapmıştır. Buna göre, Grup piyasa koşullarında gerçekleşen Satış ve Alım işlemlerinde finansman unsurunu ayırmamaya, sadece piyasa genel şartlarının dışında yapılan işlemlerde finansman unsurunu ayırtırmaya karar vermiş ve önceki dönem etkilerini geriye dönük olarak yeniden düzenlemiştir.

Tespit edilen önemli muhasebe hataları geriye dönük olarak uygulanır ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenir.

**Kerevitaş Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
31.12.2017 Konsolide Finansal Tablolar
ve Bağımsız Denetim Raporundan**

İki şekilde de ifade edildiği gibi, işletmeler muhasebe politika değişikliklerini yeni standart, değişiklik ve yorum ya da isteğe bağlı bir değişiklikte olsa dipnotlarında gerekli açıklamaları, finansal tablolarında gerekli düzeltmeleri yaparak açıklamaları gerekmektedir. İki şekilde de işletmelerin politika değişiklikleri ile ilgili yapmış oldukları açıklamalar ve finansal tablolar üzerindeki etkileri açıklanmıştır

2.1.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler İle İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek: İşletme stokları için ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır. 2018 yılından itibaren ise ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemine geçmiştir. İsteğe bağlı olarak gerçekleşen muhasebe politika değişikliğine ait son üç yılın bilançoları aşağıdaki 16 nolu tabloda gösterilmektedir.

Tablo 16: ABC A.Ş.’nin Geçmiş Yıl Bilançoları

	2016	2017	2018
Hazır Değerler	50.000	75.000	110.000
Alacaklar	210.000	410.000	510.000
Stoklar	180.000	210.000	410.000
Maddi Duran Varlıklar	860.000	655.000	1.100.000
AKTİF TOPLAM	1.300.000	1.350.000	2.130.000
Ticari Borçlar	510.000	300.000	700.000
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	510.000	510.000	510.000
Geçmiş Yıllar Karları	160.000	220.000	510.000
Dönem Net Karı	120.000	320.000	410.000
PASİF TOPLAM	1.300.000	1.350.000	2.130.000

Bilançoda politika değişikliğinde etkilenecek kalemler; stok, dönem net karı/zararı ve geçmiş yıllar karlarıdır. Aşağıdaki 17 nolu tabloda değişikliğin kalemler üzerindeki etkisi gösterilmektedir.

Tablo 17: Stok Değerleme Yöntemindeki Değişikliğin Stok ve Özkaynak Kalemleri Üzerindeki Etkileri

Stok Ve Özkaynak Kalemlerini Yıllara Göre Düzeltme	2016	2017	2018
Stok Değerleri	180.000	210.000	410.000
Düzeltilmiş Stok Değerleri	190.000	235.000	460.000
Düzeltme Tutarı	10.000	25.000	50.000
Geçmiş Dönem Karlarına Etkisi	0	10.000	25.000
Dönem Net Karına Etkisi	10.000	15.000	25.000

Yapılan politika değişikliğine göre stok kalemindeki değişiklik yıllara göre sırasıyla;10 TL, 25 TL ve 50 TL şeklinde artmıştır. Yani, 2016 yılında 180.000 olan stok kalemi 190.000 TL' ye 2017 yılında 210.000 TL' den 235.000 TL' ye, 2018 yılında ise 410.000 TL' den 460.000 TL' ye yükselmiştir. Stok değerlerinin artması satışların maliyetini azaltarak dönem net karını arttırmıştır. 2017 yılında varlıklardaki artış geçmiş yıllar karlarındaki 10.000 TL'lik artış ve maliyet azalışından kaynaklı dönem net karındaki 15.000 TL artış kaynaklıdır. 2018 yılındaki artışın kaynağı ise 2016 ve 2017 yıllarındaki 25.000 TL'lik artış ile dönem net karındaki 25.000 TL'lik artıştır.

Aşağıdaki 18 nolu tabloda değişiklik öncesi ve değişiklik sonrası işletmenin bilançosu gösterilmektedir.

Tablo 18: ABC A.Ş.' nin Politika Değişikliği Öncesi ve Sonrası Bilanço

	31.12.2016		31.12.2017		31.12.2018	
	Düzeltilmemiş	Düzeltilmiş	Düzeltilmemiş	Düzeltilmiş	Düzeltilmemiş	Düzeltilmiş
Hazır Değerler	50.000	50.000	75.000	75.000	110.000	110.000
Alacaklar	210.000	210.000	410.000	410.000	510.000	510.000
Stoklar	180.000	190.000	210.000	235.000	410.000	460.000
Maddi Duran Varlıklar	860.000	860.000	655.000	655.000	1.100.000	1.100.000
AKTİF TOPLAM	1.300.000	1.310.000	1.350.000	1.375.000	2.130.000	2.180.000
Ticari Borçlar	510.000	510.000	300.000	300.000	700.000	700.000
Özkaynaklar						
Ödenmiş Sermaye	510.000	510.000	510.000	510.000	510.000	510.000
Geçmiş Yıllar Karları	160.000	160.000	220.000	230.000	510.000	535.000
Dönem Net Karı	120.000	130.000	320.000	335.000	410.000	435.000
PASİF TOPLAM	1.300.000	1.310.000	1.350.000	1.375.000	2.130.000	2.180.000

Kaynak: (Aktaş, 2013: 62-63-64' den faydalanılmıştır.)

2.2. MUHASEBE TAHMİNLERİ, DEĞİŞİKLİKLER VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu kısımda muhasebe tahminlerindeki değişikliklerine ilişkin açıklamalara ve uygulama örneklerine yer verilmiş olup, ilgili kısımlarda ayrıntıları ile açıklanacaktır.

2.2.1. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

İşletmeler belirsizlikler nedeniyle mali tablolarındaki kalemlerin değerini tam olarak ölçemez, tahminlerde bulunurlar. Tahmin tanım olarak; güncel aynı zamanda güvenilir bilgilere dayanan kararlar olarak ifade edilebilir (Gürdal, 2006: 8).

Muhasebe tahmini tanım olarak, mali tablolar hazırlanırken tablo unsuruna ait değer tutar olarak belirlenememesi yaklaşık bir değer kullanılması olarak ifade edilmektedir (Aktaş, 2013: 68).

Finansal tablo hazırlayanların örneğin şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri, amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri, garanti yükümlülükleri hakkında tahminlerde bulunmaları gerekebilir (TMS 8, 2017: p.32). Tahmin yapıldıktan sonra şartlarda değişiklik, yeni bir bilgi ya da tecrübe elde edilmiş ise tahminin güncellenmesi gerekmektedir (Yükçü ve Gönen, 2012: 28).

Muhasebe tahminindeki değişiklik standartta *“bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmeler”* olarak tanımlanmıştır (TMS 8, 2017: p. 5).

Muhasebe politikası değişikliği ile muhasebe tahminindeki değişikliğin ayrımının zor olduğu durumlarda değişiklik muhasebe tahmini değişikliği olarak işlem görür (TMS 8, 2017: p.35).

Aşağıdaki 19 nolu tabloda belirtilen dönemlerde muhasebe tahminlerindeki değişiklik, ileriye dönük olacak şekilde kar ya da zarar ile ilişkilendirilerek mali tablolara yansıtılmalıdır (Örten vd., 2017: 107).

Tablo 19: Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğin Etkisi

Muhasebe Tahminindeki Değişikliğin Etkisi	
Sadece Bir Dönem İle İlgiliyse	Değişikliğin Yapıldığı Dönemde
Gelecek Dönemlerle İlgiliyse	Hem Değişikliğin Yapıldığı Dönemde Hem de Gelecek Dönemde

Kaynak: Örtten vd., 2017: 107

İleriye Yönelik Uygulama, muhasebe tahminindeki değişikliğin değişiklik yapıldıktan sonraki işlem, olay ve koşullara uygulanarak mali tablolara yansıtılması şeklinde ifade edilebilir (Aktaş, 2013: 71). Örneğin; şüpheli alacaklar tutarlarında yapılacak tahmin değişikliği cari dönemi etkilediğinden o dönemde hazırlanan mali tablolara yansıtılır. Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri tahminindeki değişiklik hem şimdiki hem de gelecek dönemi etkiler. İki durumda da değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır (Örtten vd., 2017: 107).

Tablo 20: Muhasebeleştirme Yöntemleri

Olay	Kullanılacak Yöntem
Muhasebe Tahmininde Değişiklik	İleriye Dönük Uygulama

Kaynak: Örtten vd., 2017: 99

2.2.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

Muhasebe tahmininde yapılan değişikliğin cari dönemin faaliyet sonucuna ve gelecek dönemlere etkisi var ise değişikliğin tutarı ve niteliği dipnotlarda ayrı ayrı açıklanmalıdır (TMS 8, 2017: p.39). Gelecek dönemlerde oluşacak etkinin tahminin yapılamaması durumunda açıklama yapılmıyorsa işletme durumu açıklamalıdır (TMS 8, 2017: p.40).

Aşağıdaki 10 nolu şekilde İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.'nin 31.12.2017 yılında finansal tablo dipnotlarında yapmış olduğu muhasebe tahmin değişikliği ile ilgili açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 10: Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Açıklama Örneği

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

...

Grup yönetimi bazı maddi duran varlıkların faydalı ömürleri ile ilgili 1 Nisan 2017 tarihi itibarıyla bir değerlendirme yapmıştır. Daha önce ekonomik ömürleri 10 yıl ile 40 yıl arasında tahmin edilen bir grup makine tesis ve ekipmanın, yapılan teknik değerlendirmeler neticesinde faydalı ömürlerinin 30 yıl olacağı kanaatine varılmıştır. Bu nedenle TMS 8 standardının 13/b ilkesine uygun olarak finansal tablolar yeni tahmine göre hazırlanmıştır. Söz konusu değişikliğin geçmiş dönemler üzerinde bir etkisi yoktur. İlgili tahmin değişikliğinin cari dönem etkisi cari dönem amortisman giderini 27,680,015 TL azaltıcı niteliktedir. Konsolide öz kaynak değişim tablosunda değer artış fonundan geçmiş yıl zararlarına transfer edilen amortisman tutarı 10,171,372 TL daha az gerçekleşmiştir. İlgili tahmin değişikliğinin gelecek dönemlerde de aynı seviyede etkisi olması beklenmektedir.

**İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları
31.12.2017 Tarihine Ait Konsolide Finansal Tablolar
ve Bağımsız Denetim Raporundan**

2.2.3. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler İle İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek: MNZ A.Ş. 2018 yılında 200.000 TL tutarında bir makine almış ve kullanım ömrünü de 5 yıl olarak belirlemiştir. 3 yıl sonra makinenin faydalı ömrüne ait tahminini 8 yıl olarak değiştirmiştir. Değişikliğin etkileri aşağıda tabloda özetlenmiştir.

Tablo 21: Tahmin Değişikliğinin Etkileri

Makinenin Değeri	200.000 TL
Amortisman Değerleri (5 Yıl/Normal Amortisman Yöntemi)	
2018	40.000 TL
2019	40.000 TL
2020	40.000 TL
Toplam:	120.000 TL

Kaynak: Örten vd., 2017: 108 faydalanılmıştır.

Tablo 22: Tahminde Yapılan Değişiklik Sonucunda Varlığın Amortisman Değeri

Makinenin Değeri	(200.000-120.000)	= 80.000 TL
Kalan Faydalı Ömür	5 Yıl	
Yıllara Göre Ayrılacak Amortisman Tutarı	(80.000/5)	= 16.000 TL

Kaynak: Örten vd., 2017: 108 faydalanılmıştır.

Yapılan değişiklik nedenleri ile birlikte ilgili başlık altında açıklanır. Yapılan hesaplamalara da dipnotlarda yer verilir. Örneğimizdeki tahmin değişikliğinde iki yıl boyunca 40.000 TL yerine beş yıl için 16.000 TL amortisman ayrılmasına neden olduğunun dipnotlarda belirtilmesi gerekir.

2.3. MUHASEBE HATALARI VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu kısımda muhasebe hatalarına ilişkin açıklamalara, uygulama örneklerine yer verilmiş olup, ilgili kısımlarda ayrıntıları ile açıklanacaktır.

2.3.1. Muhasebe Hataları

İşletmelerde yapılan muhasebe işlemlerinde gerekli kontrol ve denetimin olmasına rağmen muhasebe hataları ile karşılaşılması olasıdır (Gürdal, 2006: 9). Standartta geçmiş dönem hataları *“işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi yani finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması beklenen bilgiyi kullanmaması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.”* şeklinde ifade edilmektedir (TMS 8, 2017: p. 5).

Hatalar; matematiksel hatalar, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ya da tekrarlamadan kaynaklı hatalar, bilanço hataları şeklinde olabilmektedir. Bilinçli yapılmış hatalar ise hile olarak tanımlanmaktadır (Açık, 2012: 353-354).

İşletme, yapılmış olan hatayı fark ettikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geçmişe dönük şekilde aşağıda belirtilen yollardan birine göre düzeltme işlemini gerçekleştirmelidir.

- Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi ya da
- Hata raporlanan finansal tablolardan önceki dönemde oluşmuşsa, geçmiş döneme ait varlık, yükümlülük ve özkaynakların dönem başı bakiyeleri düzeltilir (TMS 8, 2017: p.42).

Tablo 23: Muhasebeleştirme Yöntemleri

Olay	Kullanılacak Yöntem
Hataların Ortaya Çıkması	Geriye Dönük Yeniden Düzenleme

Kaynak: (TMS 8, 2017: p.43)

Önceki dönemlere ait hatalar, geriye dönük ya da geriye yönelik yeniden düzenleme ile düzeltilmektedir. Kümülatif etkilerin hesaplanmadığı durumlar bunun

dışında tutulmaktadır, bu istisnai durumlar aşağıdaki 24 nolu tabloda gösterilmektedir. (TMS 8, 2017: p.43). Geriye dönük yeniden düzenleme tanım olarak standartta “geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.” şeklinde ifade edilmektedir (TMS 8, 2017: p.5).

Tablo 24: Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemenin Sınırları

Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemenin Sınırları	
Hatanın Belli Bir Dönem Etkisinin Belirlenememesi Durumunda	Geriyeye Yönelik Yeniden Düzenlemenin Mümkün Olduğu En Eski Dönemin Varlık, Yükümlülük, Özkaynak Hesaplarının Dönem Başı Bakiyelerine Uygulanır
Cari Dönemde, Önceki Dönemlerin Kümülatif Etkisi Belirlenemiyor İse	İleriye Dönük Düzenleme

Kaynak: TMS 8, 2017: p. 44-45

2.3.2. Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar

Standart ile ilgili açıklamalar genellikle, dipnotlarda “Uygulanan Değerleme İlkeleri- Muhasebe Politikaları” başlığı altında yer almaktadır. İşletmelerin aşağıda 25 nolu tabloda belirtilen hususları açıklamaları gerekmektedir (Örten vd., 2017: 110).

Tablo 25: Hatalara İlişkin Açıklamalar

Önceki Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar
<ul style="list-style-type: none"> • Hataların Niteliği • Hesaplanabildiği Durumlarda Önceki Dönemler İçin Düzeltme Tutarı • Etkilenen Finansal Tablo Kalemi • En Eski Dönem Başındaki Düzeltme Tutarı • Geriye Yönelik Düzeltmenin Uygulanmadığı Durumda, Buna Neden Olan Durum

Kaynak: (Örten vd., 2017: 110).

Aşağıdaki 11.1 ve 11.2 şekillerinde Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A. Ş.'nin 31.12.2017 yılına ait finansal tablolarındaki hataya ilişkin açıklamaya yer verilmiştir. İşletme tarafından hatanın niteliği açıklanmış, etkilenen kalemlere ve düzeltme tutarlarına yer verilmiştir. Hatanın; 31.12.2016 tarihi itibarıyla makine, tesis ve cihazların bir kısmında sehven KDV'li tutarların dikkate alınmasından kaynaklı olduğu belirtilmiştir. 2017 yılında tespit edilen hata 31.12.2016 tarihine ait açılış bilançosunu ve öncesini etkilemediği için yalnızca 31.12.2016 tarihine ait finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosuna ait düzenlemelere yer verilmiş olup, ayrıca 31.03.2017 tarihli tablolarına olan etkilerine de yer verilmiştir. Düzenleme yapılan kalemler; Makine, Tesis ve Cihazların gerçeğe uygun değer tutarı, Diğer Kapsamlı Gelir (Giderler) altında muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) tutarı ve buna ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı şeklindedir.

Şekil 11.1: Hatalarla İlgili Açıklama Örneği

Önceki Dönem Düzeltmeleri

Grup, 2017 yılı hesap dönemi içinde, TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardı uyarınca makine, tesis ve cihazlar hesabının yeniden değerlendirme modeli çerçevesinde muhasebeleştirilmesinde hata tespit etmiştir. Söz konusu hata, makine, tesis ve cihazların 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleri kayıtlara yansıtılırken, bir kısmında sehven ilgili değerlendirme raporlarındaki KDV'li tutarların esas alınmış olmasıdır. Bu hatanın etkileri TMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardı uyarınca geriye dönük olarak düzeltilerek konsolide finansal tablolara yansıtılmıştır. Yapılan düzeltmenin geçmiş dönem karı veya zararına herhangi bir etkisi olmamıştır. Yapılan düzeltme sonucunda, Makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değer tutarı, özkaynak kalemi olan Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir (Giderler) altında muhasebeleştirilen Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları) tutarı ve buna ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu hata, 31 Aralık 2016 dönemi açılış bilançosunu ve öncesini etkilemediği için sadece 31 Aralık 2016 tarihli konsolide finansal durum tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu yeniden düzenlenmiş halleri ile sunulmuştur. Ayrıca, 31 Mart 2017 tarihli konsolide finansal tablosuna ve diğer kapsamlı gelir tablosuna olan etkileri aşağıda sunulmuş olup ilgili döneme ait kar veya zarara herhangi bir etkisi olmamıştır.

**Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A. Ş.ve Bağlı Ortaklıkları
31.12.2017 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar
ve Bağımsız Denetim Raporundan**

Şekil 11.2: Hatalarla İlgili Açıklama Örneği (Devamı)

Bilanço Yeniden Düzenlenenler	31 Aralık 2016		
	Daha Önce Raporlanan	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden Düzenlenmiş
Makine, Tesis ve Cihazlar, Net Değer	319.575.162	(23.000.000)	296.575.162
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	45.624.212	(4.600.000)	41.024.212
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir (Giderler)			
-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	255.541.848	(18.400.000)	237.141.848
Diğer Kapsamlı Gelir Yeniden Düzenlenenler	31 Aralık 2016		
	Daha Önce Raporlanan	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden Düzenlenmiş
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	47.875.458	(23.000.000)	24.875.458
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	(8.496.364)	4.600.000	(3.896.364)
Bilanço Yeniden Düzenlenenler	31 Mart 2017		
	Daha Önce Raporlanan	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden Düzenlenmiş
Makine, Tesis ve Cihazlar, Net Değer	317.962.854	(22.652.666)	295.310.188
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	44.805.113	(4.530.533)	40.274.580
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir (Giderler)			
-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	251.981.296	(18.122.133)	233.859.163
Diğer Kapsamlı Gelir Yeniden Düzenlenenler	31 Mart 2017		
	Daha Önce Raporlanan	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden Düzenlenmiş
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	(4.379.651)	347.334	(4.032.317)
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	819.099	(69.467)	749.632

**Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklar
31.12.2017 Tarihli Konsolide Finansal Tablolar
ve Bağımsız Denetim Raporundan**

2.3.3. Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi İle İlgili Örnek Uygulamalar

Örnek: İşletme duran varlıkları için 2017 yılında ayrılan amortisman tutarını 60.000 TL olarak kaydetmesi gerekirken 40.000 TL olarak kaydetmiş ve yaptığı hatayı 2018 yılında saptamıştır. Aşağıda 2017 ve 2018 yıllarına ait gelir tablosu ve dağıtılmayan kar rakamları aşağıda 26 ve 27 nolu tablolarda verilmiştir.

Tablo 26: DEF A.Ş.'nin 2017 ve 2018 Yıllarına Ait Gelir Tablosu

	2018	2017
Brüt Satış Karı	400.000	350.000
Genel Yönt. Gid. (-)	(80.000)	(90.000)
Pazarlama Satış Dağıtım Gid.(-)	(30.000)	(20.000)
Amortisman Gid. (-)	(60.000)	(40.000)
Vergi Öncesi Kar	230.000	200.000
Vergi (-) %20	(46.000)	(40.000)
Net Kar	184.000	160.000

Tablo 27: DEF A.Ş.'nin 2017 ve 2018 Yılı Dağıtılmayan Kar Rakamları

	2018	2017
Dönem Başı Dağıtılmayan Karlar	220.000	60.000
Net Kar	184.000	160.000
Dönem Sonu Dağıtılmayan Karlar	404.000	220.000

Yapılan hatadan dolayı gelir tablosundaki amortisman tutarı artacak bunun sonucunda da vergi öncesi kar ve vergi tutarı değişecektir. Değişen net kar rakamı da dağıtılmayan kar rakamını değiştirecektir. Aşağıdaki 28 nolu tabloda düzeltme yapıldıktan sonraki gelir tablosu yer almaktadır. Amortisman rakamının 40.000 TL'den 60.000 TL olarak düzeltilmesi vergi öncesi karı 180.000 TL' ye vergi rakamını da 36.000 TL' ye düşürmüştür. İşletmenin 2017 yılı net karı 144.000 TL' ye düşmüştür.

Tablo 28: DEF A.Ş.' nin 2017 Yılı Düzeltme Öncesi ve Sonrası Gelir Tablosu

	2018	2017 (Düzenlenmiş)	2017
Brüt Satış Karı	400.000	350.000	350.000
Genel Yönt. Gid. (-)	(80.000)	(90.000)	(90.000)
Pazarlama Satış Dağıtım Gid. (-)	(30.000)	(20.000)	(20.000)
Amortisman Gid. (-)	(60.000)	(60.000)	(40.000)
Vergi Öncesi Kar	230.000	180.000	200.000
Vergi (-) %20	(46.000)	(36.000)	(40.000)
Net Kar	184.000	144.000	160.000

Aşağıdaki 29 nolu tabloda 2017 yılına ait net kar tutarı bu tabloda da 144.000 TL olarak düzeltilmiş, 2018 yılı için devreden dağıtılmayan kar tutarı da 204.000 TL olarak düzeltilmiştir. 2018 yılı dönem sonu dağıtılmayan kar tutarına 388.000 TL olarak yer verilmiştir.

Tablo 29: DEF A.Ş.' nin 31.12.2018 Özkaynak Değişim Tablosu (Dağıtılmamış Karlar Kısmı)

	2018 düzeltilmiş	2018	2017 düzeltilmiş	2017
Dönem Başı Dağıtılmayan Karlar	204.000	220.000	60.000	60.000
Net Kar	184.000	184.000	144.000	160.000
Dönem Sonu Dağıtılmayan Karlar	388.000	404.000	204.000	220.000

İşletme, hataya ait düzeltmeden sonra 2018 yılı finansal tablolarının dipnotlarında hatanın niteliği ve etkilenen kalemlere ait bilgilere yer vermelidir.

Kaynak: (Aktaş, 2013: 82-83-84)' den faydalanılmıştır.

2.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE HATALARLA İLGİLİ LİTERATÜR

Çalışmamızın bu kısmında tez konumuza ait daha önce yapılmış olan akademik çalışmalar hakkında bilgi verilecektir. İncelenen çalışmalarda bazı araştırmacılar işletmelerin dipnotlarında muhasebe politikalarına ait gerekli açıklamaları yapıp yapmadıklarını ve işletmelere ait muhasebe politika tercihlerini incelemişlerdir. Bazı araştırmalarda ise belirlenen bazı muhasebe politikalarının açıklama düzeylerini ölçmek, bazı faktörlerin etkili olup olmadığını belirlemek amacıyla incelemeler yapmışlardır. Bazı araştırmalarda da TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardı örnekler yardımı ile açıklanmıştır. Bizim çalışmamız işletmelerin muhasebe politika tercihlerinin belirlendiği ve politikalara ait açıklamaların incelendiği çalışmalar kapsamına girmektedir. Çalışmamızda aynı zamanda standart örnekler yardımı ile açıklanmıştır.

Gürdal (2006) çalışmasında, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardı ve SPK Seri: XI, No:25 Tebliğinin 19. kısmı kapsamında muhasebe değişikliklerinin etkileri incelenmiştir. Çalışmanın sonucu, Tebliğ standartlardaki son değişiklikleri içermediği için ikisi arasında farklılıkların bulunduğu şeklindedir.

Esen ve Sakin (2009) çalışmalarında, 2008 yılındaki İMKB 100 endeksinde faaliyet gösteren firmaların dipnot açıklama düzeylerini belirlemeye çalışmışlardır. Çalışmanın sonucunda ise, stoklar ve nakit akış tablosu konularında açıklama yükümlülüklerine uyulmadığı, işletme büyüklüğü arttıkça açıklama oranının arttığı, halka açıklık oranı arttıkça yapılan açıklama oranının azaldığı sonuçlarına varılmıştır.

Akman (2009) çalışmasında 2004-2005-2006 yıllarına ait yedi ülkeden (Almanya, Avustralya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İtalya ve Türkiye) seçilen şirketlerin finansal tablolarındaki açıklamalar üzerindeki kültürel değerlerin etkileri incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, kültür değerlerinin finansal tablolar üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Kavaal ve Nobes (2010), ülkeler arasında UFRS' lerdeki muhasebe politikası seçimleri arasında sistematik farkların olup olmadığını inceleyen bir araştırma yapmışlardır. Araştırmada Avustralya, İngiltere, Fransa, İspanya ve Almanya' dan

seçilen işletmelere ait faaliyet raporlarındaki 2005 ve 2006 yıllarına ait 16 UFRS muhasebe politikası tercihlerini incelemişlerdir. Çalışmanın sonucu, işletmelerin UFRS' ler de yer alması durumunda işletmelerin UFRS öncesi politika muhasebe politikalarını kullanmaya devam ettikleri ve UFRS uygulamalarında ülkeler arasında farklılıklar olduğu şeklindedir.

Öztürk' ün (2011) çalışmasında 2008-2009 yıllarındaki Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya Ve Türkiye' de borsadaki firmaların mali tablo ve dipnotları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamındaki 32 muhasebe standardı açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda işletmelerin muhasebe politika tercihleri belirlenmiş olup muhasebe politikalarına ait yaptıkları açıklamaların yeterli olmadığı, genellikle kalıplaşmış ifadeler kullanıldığı ve ayrıca alternatifli ve yerel muhasebe politikalarının uyuşması durumunda genellikle işletmelerin yerel muhasebe politikalarını tercih ettikleri gözlemlenmiştir.

Kvaal ve Nobes (2012) yılındaki çalışmalarında, Avustralya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere' nin 2005-2006 ve 2008-2009 yıllarına ait muhasebe politika tercihlerini 16 alternatifli muhasebe politikası açısından incelemişlerdir. Sonuç olarak, geçiş öncesinde de sonrasında da ülkelere özgü ulusal versiyonların devam ettiği belirlenmiştir.

Haller ve Wehfritz (2012) çalışmalarında, UFRS' lerin ülkeler arasında tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını incelemişlerdir. 2005 ve 2009 yıllarına ait İngiltere ve Almanya' da belirlenen şirketlerin UFRS muhasebe politikası tercihleri ve etkileyen faktörler incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda; UFRS' lerin ulusal muhasebe uygulamalarının etkisinde kaldığı ve incelenen 2005 ve 2009 yılları arasında muhasebe politikaları ile ilgili önemli değişiklik olmadığı sonucuna varılmıştır.

Yükçü ve Gönen (2012) çalışmalarında, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardını örnekler yardımı ile açıklamışlar, çalışmanın sonucunda da politika değişikliklerinin dipnot, tahmin değişikliklerinin ek kayıt ve hataların finansal tablonun yeniden düzeltilmesini gerektirdiği sonucuna varmışlardır.

Aktaş'ın (2013) çalışmasında BIST' te imalat sektöründeki firmaların 2005 ve 2011 yıllarına ait finansal tabloları incelenmiştir. Çalışmada ilgili yıllara ait muhasebe politikası seçimleri ve uygulamaları incelenmiş olup ayrıca 2011 yılı finansal tablo dipnotlarındaki muhasebe politikalarındaki değişiklikler, muhasebe

tahminleri ve hatalara ilişkin yapmış oldukları açıklamalar incelenmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, firmaların çoğunluğunun açıklama zorunluluğuna uygun davrandığı fakat açıklama zorunluluğuna uymayan firmaların sayısının da bulunduğu ifade edilmektedir. Ayrıca firmaların uyguladıkları muhasebe politikalarında tutarlı oldukları tespit edilmiştir.

Çil Koçyiğit (2013) çalışmasında, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı hakkında bilgi verilmiş, çalışma kapsamında İMKB’ de işlem gören 259 işletmenin 31.12.2012 tarihli finansal tablo ve dipnotları incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, işletmelerin finansal tablola dipnotlarında gerekli açıklamaları yapmakta ve uyguladıkları muhasebe politikalarını açıklamakta gerekli özeni göstermedikleri sonucuna varılmıştır.

Yılmaz (2013) çalışmasında, İMKB’ de konaklama sektöründe yer alan 10 adet şirketin hangi muhasebe politikalarını seçtiklerini, stoklar, maddi duran varlıklar, hasılat, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, varlıklarda değer düşüklüğü, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar standartları açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, şirketlerin benzer muhasebe politikaları uyguladıkları ve dipnot açıklamalarının eksiklikler taşıdığı tespit edilmiştir.

Ömürbek ve Öztürk (2013) çalışmalarında, İMKB 100’ de işlem gören işletmelerin 2011 yılı mali tablo dipnotları TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar standardı açısından incelenerek yapılan değişikliklerin çeşitleri ve yapılan değişikliklerin mali tablolara etkileri araştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda, yapılan değişiklikler ile ilgili dipnotlarda açıklayıcı bilgi verilmesi konusunda işletmelerin yetersiz kaldıkları ve ayrıca değişikliğin finansal tabloya etkileri belirtilmiştir.

Demir ve Bahadır (2014) çalışmalarında, 2011 yılındaki Borsa İstanbul’da kayıtlı 168 işletmenin 5 temel konu 215 alt politika başlığındaki açıklama düzeyleri ile bağımsız değişkenler (karlılık, işletme yaşı, dört büyük denetçi vb.) arasındaki ilişkiyi açıklamışlar ve çalışmanın sonucunda, açıklama düzeylerinde etkili olan değişkenler karlılık ve dört büyük denetçi olarak belirlenmiştir.

Varıcı ve Çağırın (2015) çalışmalarında, BIST’ teki gıda-içki ve dokuma-giyim-deri sektörlerindeki 57 işletmenin 2013 yılı mali tabloları incelemiş, 7 muhasebe politikası belirlenmiş ve bu politikaların seçiminde etkili olabilecek değişkenlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, belirlenen

değişkenlerin sadece maddi duran varlıkları değerlemede kullanılan yöntemin seçiminde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır

Öztürk ve Akdoğan (2015) çalışmalarında, Avrupa, Avustralya ve Türkiye’deki 2008-2009 yıllarına ait yıllık finansal tablolarındaki 12 muhasebe politikası seçimine ait eğilimleri incelemiştir. Araştırmanın sonucunda Türkiye’de UFRS uygulamaları üzerinde yerel muhasebe politikalarının etkisinin olduğu, muhasebe politika seçimlerinin çeşitlenmesi ve yerel muhasebe politikalarının UFRS’ye yansımaları nedeniyle finansal tablolardaki karşılaştırılabilirliğin ülkeler arasında değil de ülke içerisinde daha mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Coşkun’ un (2016) çalışmasında BIST’ teki 21 farklı sektörde 235 firmaya ait 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ilişkin mali tablolarındaki dipnotlarda 10 muhasebe standardına ait 45 farklı muhasebe politikası incelenmiştir. Çalışmada aynı zamanda muhasebe politikası tercihleri, açıklama düzeyleri ve bazı değişkenlerin analizi yapılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına ilişkin, açıklama düzeyleri incelendiğinde en yüksek düzeye sahip sektör enerji sektörü, standartlar arasında ise TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BIST' TE İŞLEM GÖREN İMALAT SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN TMS 8 STANDARDI AÇISINDAN İNCELENMESİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

Çalışmamızın bu kısmında araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi, kısıtları ve elde edilen sonuçlar yer almaktadır. İlgili kısımlarda ayrıntıları ile açıklanacaktır. Çalışmamız daha önce bu konuda 2005 ve 2011 yıllarını kapsayan bir çalışma olan Aktaş' ın (2013) devamı niteliğinde olup, işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarını kapsayarak işletmelerin o zamandan bu zamana geldikleri noktayı görmemiz açısından çalışmamızın yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışmamızın üç amacı bulunmaktadır. Bunlar;

- ✓ Araştırma kapsamındaki işletmelere ait bazı muhasebe politika tercihlerini belirlemek ve uygulamalarını incelemek,
- ✓ Araştırma kapsamındaki işletmelerin TMS 8 standardı kapsamında yaptıkları açıklamaların incelenmesi
- ✓ Aktaş'ın (2013) çalışmasındaki 2011 yılına ait sonuçları ile çalışmamıza ait 2017 yılı sonuçların karşılaştırılması, Aktaş'ın (2013) çalışmasında tespit etmiş olduğu eksikliklerin o zamandan bu zamana ne oranda geliştirildiğinin tespiti şeklindedir.

Amaçlarımızı gerçekleştirebilmek adına çalışmamız iki ana bölümden oluşacaktır. İlk bölümde; Kamuoyu Aydınlatma Platformundan (KAP) bilgilerine ulaşabildiğimiz Borsa İstanbul' da (BIST) işlem gören imalat sanayinin alt sektörlerine ait 179 işletmenin 156 tanesi araştırma kapsamına alınmış olup, 2012 ve 2017 yıllarının finansal tablolarına ait dipnotları incelenecektir. Böylelikle sektörün muhasebe tercihleri üzerinde etkili olup olmadığı ve ayrıca zamana göre tercihlerin değişiklik gösterip göstermediği netlik kazanacaktır.

İkinci bölümde ise, araştırma kapsamındaki işletmelerin TMS 8 standardına göre muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve hatalara ilişkin 2017 yılında yapmış oldukları açıklamalar incelenecektir.

Ayrıca Aktaş'ın (2013) 2011 yılına ait sonuçları ile çalışmamızın 2017 yılına ait sonuçları karşılaştırılacaktır. Aktaş'ın (2013) çalışmasında tespit etmiş olduğu eksikliklerin ne oranda tamamlandığı belirlenecektir.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma kapsamında BIST' te işlem gören imalat sektöründeki 179 işletmenin 156 tanesi araştırma kapsamına alınarak 2012 ve 2017 yıllarının finansal tablolarına ait dipnotlar incelenmiştir.

Aşağıdaki 30 nolu tabloda araştırma kapsamında yer alan işletmelerin sayıları yer almaktadır. BIST' te işleme gören imalat sektöründeki işletmeler alt sektörlerine göre sınıflandırılmıştır. Araştırmaya dahil edilecek işletme sayısı 156 olarak belirlenmiştir. İşletmelere ait ayrıntılı liste Ek 1' de yer almaktadır.

Tablo 30: Araştırma Kapsamında İncelenen İşletmeler

İmalat Sanayi Alt Sektörleri	Araştırma Kapsamında İncelenen Şirket Sayıları
Gıda, İçki ve Tütün	27
Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri ve Basım Yayın	13
Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler	23
Metal Ana Sanayi	14
Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım	27
Taş ve Toprağa Dayalı	27
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	19
Orman Ürünleri ve Mobilya	4
Diğer İmalat Sanayi	2
Toplam	156

Özellikle belirtmelidir ki incelemenin ilk kısmında işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarına ait finansal tablo dipnotları incelenerek, işletmelerin muhasebe politika seçimlerinin yıllara ve sektöre göre değişiklik gösterip göstermediği araştırılmıştır. Araştırmanın ikinci kısmında ise yalnızca 2017 yılı verileri incelenmiştir. İşletmelerin TMS 8 Standardına göre muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve hatalara ilişkin açıklamaları araştırılmıştır. Ayrıca

ikinci kısımda Aktaş'ın (2013) çalışmasının 2011 yılına ait sonuçları ile çalışmamızın 2017 yılına ait sonuçları karşılaştırılmış, Aktaş'ın (2013) çalışmasında tespit etmiş olduğu eksikliklerin işletmeler tarafından yıllar itibariyle ne oranda tamamlandığı belirlenmiştir.

Aktaş'ın (2013) yılında yapmış olduğu çalışmada muhasebe politika seçimi ve seçilen politika değişikliklerine yönelik 5 adet muhasebe politikası incelenmiş olup, bu politikalar; stok değerlendirme yöntemi seçimi, amortisman yöntemi seçimi, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi şeklindedir. İncelenen politikaların seçilme nedeni ilk iki politikanın tüm işletmelerde önemli varlık kalemleri ile ilişkili olmaları, diğer üçünün ise gerçeğe uygun değer ölçününün kullanım durumunun ölçülmesi olarak ifade edilmiştir. Çalışma kapsamında incelenecek muhasebe politikalarına da aşağıdaki 31 nolu tabloda yer verilmiştir.

Tablo 31: Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları

Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları		
Standartlar	İncelenen Muhasebe Politikası	Tercih
TMS 2 Stoklar	Stok Değerleme Yöntemi Seçimi	*FIFO *Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi *Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	Amortisman Yöntemi Seçimi	*Doğrusal Amortisman Yöntemi *Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi *Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	*Maliyet Modeli *Yeniden Değerleme Modeli
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	*Maliyet Modeli *Yeniden Değerleme Modeli
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	*Maliyet Yöntemi *Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Bu çalışmada belirtilen bu 5 politika, gerçeğe uygun değer ölçünün kullanım durumunun yaygınlaşıp yaygınlaşmadığı ve işletmelerin stok değerlendirme ve amortisman yöntemi seçimleri hakkında detaylı bir inceleme yapılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmamızda, 2012 ve 2017 yıllarına ait seçilen işletmelerin finansal tablo ve bağımsız denetim raporlarına ait dipnotların “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Esaslar” başlığında yer alan alt başlıklar incelenmiştir.

Hazırlanan kontrol listeleri ile verilerin toplanması sağlanmıştır. Hazırlanan listeler Ekler kısmında Ek 2, Ek 3, Ek 4’ te yer almaktadır. Toplanan verilerin yüzdeleri hesaplanarak, yorumlanmıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

Araştırmanın kısıtları;

- İşletmelerin sadece imalat sektöründen seçilmiş olması,
- Çalışma kapsamında sadece 5 muhasebe politikasının incelenmesi,
- Sadece 2012 ve 2017 yıllarını kapsaması şeklinde ifade edebiliriz.

3.5. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

3.5.1. BIST İmalat Sektöründeki İşletmelerinin 2012 ve 2017 yıllarına ait Finansal Raporlarının Bazı Muhasebe Politikaları Açısından İncelenmesi

Çalışmamızda 2012 ve 2017 yıllarına ait BIST’ te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin mali tablo dipnotlarındaki “önemli muhasebe politikalarının özeti” başlığı incelenmiştir. Seçilen işletmelerin araştırma kapsamında belirlenen bazı muhasebe politikası tercihleri belirlenmeye çalışılmış, araştırmanın sonuçları aşağıda başlıklar halinde sunulmuştur.

3.5.1.1. BIST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri

İşletmelerin 2012 ve 2017 yıllarına ait bazı muhasebe politikası tercihleri incelenmiştir. İncelenen muhasebe politikaları; stok değerlendirme yöntemi seçimi, amortisman yöntemi seçimi, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi şeklindedir. Aşağıda işletmelerin politika tercihlerine ait sonuçlara başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.5.1.1.1 Stok Değerleme Yöntemleri

TMS 2 Stoklar standardında stok maliyetlerinin hesaplanmasında,

- Gerçek parti maliyet yöntemi,
- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)
- Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerine yer verilmektedir (TMS 2, p.23-24-25).

Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarında yöntem olarak en çok AOM (Ağırlıklı Ortalama Maliyet) yöntemini kullandıkları sonucuna varılmış olup, yıllar itibariyle tercih edilme durumu düşme eğilimi göstermektedir. 2012 yılında %92 olan oran 2017 yılında %88 ‘e gerilemiştir. Sektöre göre incelediğimizde tercih edilen yöntem AOM olarak belirlenmiş olup sektörler arası farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 32: 2012 Yılı Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Gerçek Parti My		FİFO		AOM		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2012	0	0%	1	4%	24	89%	2	7%	27
Dokuma	2012	0	0%	1	5%	16	84%	2	11%	19
Orman Ürünleri	2012	0	0%	0	0%	4	100%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2012	0	0%	1	8%	11	85%	1	8%	13
Kimya Sanayi	2012	0	0%	0	0%	21	91%	2	9%	23
Taş Toprak Sanayi	2012	0	0%	1	4%	26	96%	0	0%	27
Metal Sanayi	2012	0	0%	0	0%	14	100%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2012	0	0%	0	0%	25	93%	2	7%	27
Diğer İmalat Sanayi	2012	0	0%	0	0%	2	100%	0	0%	2
Toplam	2012	0	0%	4	3%	143	92%	9	5%	156

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2012 yılındaki verileri incelendiğinde gerçek parti yönteminin sektörlerdeki hiçbir işletme tarafından tercih edilmediği, 4 işletmenin FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemini kullandıkları ve bazı sektörlerin bu yöntemi hiç kullanmadıkları sonucuna varılmıştır. Diğer başlığı altında ise gerekli açıklamayı yapmayan ya da iki yöntem birlikte kullanan işletmelere yer verilmiştir.

Tablo 33: 2017 Yılı Sektörlere Göre Stok Değerleme Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Gerçek Parti My		FİFO		AOM		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2017	0	0%	1	4%	25	93%	1	4%	27
Dokuma	2017	0	0%	2	11%	14	74%	3	16%	19
Orman Ürünleri	2017	0	0%	0	0%	4	100%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2017	0	0%	1	8%	11	85%	1	8%	13
Kimya Sanayi	2017	0	0%	0	0%	21	91%	2	9%	23
Taş Toprak Sanayi	2017	0	0%	0	0%	27	100%	0	0%	27
Metal Sanayi	2017	0	0%	0	0%	14	100%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2017	0	0%	2	7%	20	74%	5	19%	27
Diğer İmalat Sanayi	2017	0	0%	0	0%	2	100%	0	0%	2
Toplam	2017	0	0%	6	4%	138	88%	12	8%	156

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2017 yılı verileri incelendiğinde gerçek parti yönteminin işletmeler tarafından tercih edilmediği, FIFO yöntemini sadece 6 işletmenin kullandığı, 2017 yılında da en çok tercih edilen yöntemin AOM (Ağırlıklı Ortalama Maliyet) yöntemi olduğu sonucuna varılmıştır.

3.5.1.1.2. Amortisman Yöntemleri

İşletme tarafından seçilen amortisman yönteminde, gelecekte sağlanacak ekonomik yararlar göre işletmenin uygulayacağı tüketim modeli esas alınmaktadır. Standartta,

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi (Hızlandırılmış)
- Üretim miktarı yöntemlerinden bahsedilmektedir (TMS 16, p.60-62).

Araştırma kapsamındaki işletmelerin 2012 ve 2017 yıllarında tercih etmiş oldukları amortisman yöntemleri aşağıdaki 34 ve 35 nolu tablolarda yer almaktadır. İki yöntemi de kullanan işletmeler hangi yöntemi ağırlıklı olarak kullanıyorlar ise o yöntemin başlığı altında incelenmişlerdir.

Tablo 34: 2012 Yılı Sektörlere Göre Amortisman Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Doğrusal		Hızlandırılmış		Üretim Miktarına Göre		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2012	26	96%	0	0%	0	0%	1	4%	27
Dokuma	2012	18	95%	1	5%	0	0%	0	0%	19
Orman Ürünleri	2012	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2012	13	100%	0	0%	0	0%	0	0%	13
Kimya Sanayi	2012	23	100%	0	0%	0	0%	0	0%	23
Taş Toprak Sanayi	2012	27	100%	0	0%	0	0%	0	0%	27
Metal Sanayi	2012	13	93%	0	0%	1	7%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2012	27	100%	0	0%	0	0%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	2012	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Toplam	2012	153	98%	1	1%	1	1%	1	1%	156

Araştırma kapsamında incelenen şirketlerin 2012 verilerine göre tercih ettikleri yöntem %98 lik oran ile doğrusal amortisman yöntemi olarak belirlenmiştir. Hızlandırılmış ve üretim miktarı yöntemlerini sadece 1 işletme kullanmıştır. Diğer başlığı altında amortisman yöntemi konusunda açıklama yapmayan firmalara yer verilmiştir. Açıklama yapmayan 1 adet işletme bulunmaktadır ve işletme gıda, içki ve tütün sektörüne aittir.

Tablo 35: 2017 Yılı Sektörlere Göre Amortisman Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Doğrusal		Hızlandırılmış		Üretim Miktarına Göre		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2017	26	96%	0	0%	0	0%	1	4%	27
Dokuma	2017	17	89%	0	0%	0	0%	2	11%	19
Orman Ürünleri	2017	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2017	12	92%	0	0%	0	0%	1	8%	13
Kimya Sanayi	2017	23	100%	0	0%	0	0%	0	0%	23
Taş Toprak Sanayi	2017	27	100%	0	0%	0	0%	0	0%	27
Metal Sanayi	2017	13	93%	0	0%	1	7%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2017	27	100%	0	0%	0	0%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	2017	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Toplam	2017	151	97%	0	0%	1	1%	4	3%	156

İşletmelerin 2017 yılı tercihlerine bakıldığında yine doğrusal amortisman yöntemini %97' lik bir oran tercih ettikleri sonucuna varılmaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanan hiçbir işletme bulunmamaktadır. Üretim miktarı yöntemini kullanan 1 adet işletme bulunmaktadır.

3.5.1.1.3. Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri

TMS 16 standardına göre işletmeler maddi duran varlıklarının dönem sonu değerlemesinde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelini seçebilir. Seçilen modeli belirlenen maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamaları gerekmektedir (TMS 16, p.29). Maliyet ve yeniden değerlendirme modelleri işletmeler tarafından birlikte de kullanılabilir. Aşağıdaki 36 ve 37 nolu tablolarda araştırma kapsamındaki işletmelerin tercihleri detaylı bir şekilde yıllara ve sektörlere göre açıklanacaktır.

Tablo 36: 2012 Yılı Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri

Sektör	Yıl	Maliyet Modeli		Yeniden Değ. M.		Maliyet+Yeniden Değ. M.		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2012	15	56%	0	0%	12	44%	0	0%	27
Dokuma	2012	10	53%	0	0%	9	47%	0	0%	19
Orman Ürünleri	2012	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2012	11	85%	0	0%	2	15%	0	0%	13
Kimya Sanayi	2012	17	74%	0	0%	6	26%	0	0%	23
Taş Toprak Sanayi	2012	24	89%	0	0%	3	11%	0	0%	27
Metal Sanayi	2012	8	57%	0	0%	6	43%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2012	19	70%	0	0%	8	30%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	2012	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Toplam	2012	110	70%	0	0%	46	30%	0	0%	156

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2012 verileri incelendiğinde %70' lik oran ile işletmelerin maliyet modelini tercih etmiş oldukları belirlenmiştir. Yeniden değerlendirme modelini hiçbir işletme tercih etmez iken, maliyet ve yeniden değerlendirme modelini birlikte kullanan işletmelerin oranı ise %30' dur.

Tablo 37: 2017 Yılı Sektörlere Göre Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri

Sektör	Yıl	Maliyet Modeli		Yeniden Değ. M.		Maliyet+Yeniden Değ. M.		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2017	11	41%	0	0%	15	56%	1	4%	27
Dokuma	2017	6	32%	0	0%	13	68%	0	0%	19
Orman Ürünleri	2017	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2017	7	54%	0	0%	6	46%	0	0%	13
Kimya Sanayi	2017	15	65%	0	0%	8	35%	0	0%	23
Taş Toprak Sanayi	2017	19	70%	0	0%	8	30%	0	0%	27
Metal Sanayi	2017	6	43%	0	0%	8	57%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	2017	16	59%	0	0%	11	41%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	2017	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Toplam	2017	84	54%	0	0%	71	46%	1	1%	156

İşletmelerin 2017 yılı verileri incelendiğinde %54 oranında maliyet modelini tercih etmiş oldukları, %46 oranında maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı modelin tercih edildiği ve yeniden değerlendirme modelini tercih eden işletmenin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Sektörlere göre ayrıntılı olarak incelediğimizde, gıda ve içki sanayiinde 2012 yılında maliyet modelini tercih edenlerin oranı %56, maliyet ve yeniden değerlendirme modelini birlikte tercih edenlerin sayısı %44 olarak belirlenmiştir. 2017 yılında ise maliyet modeli tercih edenlerin oranı %41 maliyet ve yeniden değerlendirme modelini tercih edenlerin sayısı ise %56 olarak tespit edilmiştir. 2012 yılından 2017 yılına gelindiğinde gıda içki sektöründe maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin maliyet modeline göre kullanımının arttığı görülmektedir.

Dokuma sektöründe 2012 yılında %53 oranında maliyet modeli, %47 oranında ise maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı model tercih edilmiştir. 2017 yılında bu oranlar maliye modeli için %32 ye düşmüş, maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı modelde %21' lik artış ile %68 olmuştur.

Maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modelde 2012 yılında 9 olan işletme sayısı 13 olmuştur.

Kâğıt sanayiinde 2012 yılında %85 oranında maliyet modeli, %15 oranında ise maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model tercih edilmiştir. 2017 yılında maliyet modeli %54, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model ise %46 olarak tespit edilmiştir. Yıllara göre kıyasladığımızda maliyet modelinin tercih edilme oranının yıllara göre azalırken, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modelinin kullanımının ise artış gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Kimya sanayiinde ise 2012 yılında %74 oranında maliyet modeli, %26 oranında ise maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model tercih edilmiştir. 2017 yılında ise maliyet modeli %65, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model %35 olarak tespit edilmiştir. Kimya sanayiinde yıllara göre kıyaslandığında maliyet modeli hala diğer yöntemlere göre tercih edilmektedir. Ama yıllara göre %9' luk bir düşüşe sahiptir. Maliyet modelini tercih eden 2 işletmenin maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modeli kullanmaya başlamış olduğu belirlenmiştir.

Taş toprak sanayiinde 2012 yılında maliyet yöntemi %89' luk oran ile diğerlerine göre daha çok tercih edilmiştir. Maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model ise 3 şirket tarafından tercih edilerek %11' lik bir oran almıştır. 2017 yılındaki veriler incelendiğinde maliyet modelinin oranı %70' e düşmüş, Maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model ise %30' lara yükselerek 8 şirket tarafından kullanılmaya başlandığı belirlenmiştir.

Metal sanayi 2012 yılı verilerinde maliyet modeli %57' lik oran ile 8 şirket tarafından kullanılırken, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model %43 oran ile 6 şirket tarafından kullanılmıştır. Yeniden değerlendirme yöntemi hiçbir işletme tarafından kullanılmamıştır. 2017 verileri incelendiğinde %43 oran ile 6 işletme tarafından maliyet modelinin, %57' lik oran ile 8 işletme tarafından maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model tercih edilmiştir.

Metal eşya makine sanayiinin 2012 yılı verilerine bakıldığında maliyet yönteminin %70' lik oran ile 19 şirket tarafından, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model %30' luk oran ile 8 şirket tarafından tercih edilmiştir. 2017 yılı verileri incelendiğinde maliyet modeli %59' luk oran ile 16 şirket tarafından, maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model %41' lik

oran ile 11 şirket tarafından kullanılmaktadır. Yeniden değerlendirme modeli hiçbir işletme tarafından kullanılmamıştır.

Diğer imalat sanayi 2012 ve 2017 yılı verileri incelendiğinde tüm işletmelerin maliyet yöntemini kullandıkları sonucuna varılmıştır.

3.5.1.1.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri

İşletmeler maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini tercih edebilirler (TMS, p. 72)

Maliyet modeli standartta, *“Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir”* şeklinde ifade edilmiştir (TMS 38, p.74). Yeniden değerlendirme modeli ise, *“yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir”* şeklinde ifade edilmiştir (TMS 38, p. 75).

Tablo 38: 2012 Yılı Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri

Sektör	Yıl	Maliyet Modeli		Yeniden Değ. M.		Maliyet+Yeniden Değ. M.		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda	2012	24	89%	0	0%	1	4%	2	7%	27
İçki		18	95%	0	0%	0	0%	1	5%	19
Dokuma	2012	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
Orman Ürünleri	2012	12	92%	0	0%	0	0%	1	8%	13
Kâğıt Sanayi		21	91%	0	0%	1	4%	1	4%	23
Kimya Sanayi	2012	26	96%	0	0%	0	0%	1	4%	27
Taş Toprak Sanayi		13	93%	0	0%	0	0%	1	7%	14
Metal Sanayi	2012	24	89%	0	0%	3	11%	0	0%	27
Metal Eşya, Makine		2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Diğer İmalat Sanayi	2012	144	92%	0	0%	5	3%	7	5%	156
Toplam	2012	144	92%	0	0%	5	3%	7	5%	156

Araştırma kapsamında incelen işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının değerlendirme yöntemleri ile ilgili yapmış oldukları açıklamalar incelendiğinde 2012 yılı verilerinde %92 oranında 144 işletme tarafından maliyet modeli, %3 oranında 5 işletme tarafından maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model tercih edilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden hiçbir işletme bulunmamaktadır. %5 oranında 7 işletmenin konu ile ilgili açıklama yapmadığı belirlenmiştir.

Tablo 39: 2017 Yılı Sektörlere Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri Tercihleri

Sektör	Yıl	Maliyet Modeli		Yeniden Değ. M.		Maliyet+Yeniden Değ. M.		Diğer		Toplam
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
Gıda İçki	2017	25	93%	0	0%	1	4%	1	4%	27
Dokuma	2017	16	84%	0	0%	0	0%	3	16%	19
Orman Ürünleri	2017	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	2017	13	100%	0	0%	0	0%	0	0%	13
Kimya Sanayi	2017	20	87%	0	0%	2	9%	1	4%	23
Taş Toprak Sanayi	2017	26	96%	0	0%	0	0%	1	4%	27
Metal Sanayi	2017	13	93%	0	0%	0	0%	1	7%	14
Metal Eşya, Makine	2017	22	81%	0	0%	4	15%	1	4%	27
Diğer İmalat Sanayi	2017	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Toplam	2017	141	90%	0	0%	7	4%	8	5%	156

2017 yılı verileri incelendiğinde maliyet modeli tercih edilme oranının %90 oranında 141 firma tarafından tercih edildiği maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modelin %4' lük oran ile 7 işletme tarafından tercih edildiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca yeniden değerlendirme modeli hiçbir işletme tarafından tercih edilmez iken, konu ile ilgili açıklama yapılmama oranı %5' dir.

Sektöre göre incelediğimizde 2012 ve 2017 yıllarına ait verilerde maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı model gıda içki sanayi, kimya ve metal eşya sanayiinde kullanılmıştır. Diğer sektörler tarafından tercih edilmemiştir. Maliyet modeli her iki yılda da tüm sektörler tarafında tercih edilmiştir.

3.5.1.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemleri

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde maliyet ya da gerçeğe uygun değer yöntemini tercih edebilirler (TMS 40, p.30).

Araştırma kapsamında incelen işletmelerin 2012 yılı ve 2017 verileri aşağıdaki 40 ve 41 nolu tablolarda incelenmiş olup, diğer olarak belirtilen kısımda konu ile ilgili açıklama yapmayan işletmelere yer verilmiştir.

Tablo 40: 2012 Yılı Sektörlere Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Var				Toplam	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yok		Diğer		Genel Toplam
		Maliyet Yönt.		Gerçeğe Uygun Değer			Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde						
Gıda İçki	2012	4	57%	3	43%	7	13	48%	7	26%	27
Dokuma	2012	2	29%	5	71%	7	10	53%	2	11%	19
Orman Ürünleri	2012	1	100%	0	0%	1	2	50%	1	25%	4
Kâğıt Sanayi	2012	2	40%	3	60%	5	5	38%	3	23%	13
Kimya Sanayi	2012	0	0%	14	100%	14	5	22%	4	17%	23
Taş Toprak Sanayi	2012	5	63%	3	38%	8	8	30%	11	41%	27
Metal Sanayi	2012	2	33%	4	67%	6	4	29%	4	29%	14
Metal Eşya, Makine	2012	2	15%	11	85%	13	5	19%	9	33%	27
Diğer İmalat Sanayi	2012	0	0%	0	0%	0	1	50%	1	50%	2
Toplam	2012	18	30%	43	70%	61					
Genel Toplam	2012	18	12%	43	28%	61	53	34%	42	26%	156

2012 yılı verilerine göre maliyet yöntemi işletmeler tarafından %30 oranında, gerçeğe uygun değer %70 oranında tercih edilmiştir

Tablo 41: 2017 Yılı Sektörlere Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemi Tercihleri

Sektör	Yıl	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Var				Toplam	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yok		Diğer		Genel Toplam
		Maliyet Yönt.		Gerçeğe Uygun Değer			Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde						
Gıda İçki	2017	3	25%	9	75%	12	5	19%	10	37%	27
Dokuma	2017	1	9%	10	91%	11	5	26%	3	16%	19
Orman Ürünleri	2017	1	50%	1	50%	2	1	25%	1	25%	4
Kâğıt Sanayi	2017	0	0%	3	100%	3	1	8%	9	69%	13
Kimya Sanayi	2017	1	8%	11	92%	12	2	9%	9	39%	23
Taş Toprak Sanayi	2017	2	20%	8	80%	10	5	19%	12	44%	27
Metal Sanayi	2017	1	14%	6	86%	7	1	7%	6	43%	14
Metal Eşya, Makine	2017	1	13%	7	88%	8	2	7%	17	63%	27
Diğer İmalat Sanayi	2017	0	0%	0	0%	0	1	50%	1	50%	2
Toplam	2017	10	15%	55	85%	65					
Genel Toplam	2017	10	6%	55	35%	65	23	15%	68	44%	156

2017 verilerinde bu oranlar maliyet yönteminde %15, gerçeğe uygun değerde %85 olmuştur. Değerleme yöntemleri arasında en çok tercih edilen yöntem her iki yılda da gerçeğe uygun değer yöntemidir

İşletmelerin 2012 yılı verilerine göre %34 oranında 53 işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulü yoktur. 2017 verilerine bakıldığında bu oranın %15' lere 23 işletmeye düşmüş olduğu belirlenmiştir. Diğer başlığı altında açıklama yapmayan işletmelere yer verilmiştir. 2012 yılında bu oran %26 iken 2017 yılında %44 olarak belirlenmiştir.

3.5.1.2.BIST'te Kayıtlı İşletmelerinin Genel Olarak TMS 8 Uygulamaları

Araştırmamızın ikinci bölümünde BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2017 yılındaki verileri incelenerek TMS 8 standardına göre yapmış oldukları açıklamalara ait sonuçlar başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.5.1.2.1.İşletmelerin Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamaları

Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin %81'i muhasebe politika değişiklikleri ile ilgili açıklama yaparken, %19' u açıklama yapmamıştır. Sektörlere göre incelediğimizde kâğıt ve metal sanayiindeki tüm işletmelerin açıklama yapmış olduklarını, diğer sektörlerde açıklama yapmayan işletmelerin bulunduğu belirlenmiştir. Aşağıdaki 42 nolu tabloda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Tablo 42: 2017 Yılı Muhasebe Politikası Değişikliğine İlişkin Açıklamalar

Muhasebe Politikası Değişikliğine İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	21	13%	6	4%	27
Dokuma	16	10%	3	2%	19
Orman Ürünleri	3	2%	1	1%	4
Kâğıt Sanayi	13	8%	0	0%	13
Kimya Sanayi	19	12%	4	3%	23
Taş Toprak Sanayi	20	13%	7	4%	27
Metal Sanayi	14	9%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	21	13%	6	4%	27
Diğer İmalat Sanayi	0	0%	2	1%	2
Toplam	127	81%	29	19%	156

3.5.1.2.2. İşletmelerin İsteğe Bağlı Muhasebe Politikası Değişiklikleri

Araştırma kapsamındaki işletmelerin isteğe bağlı muhasebe politika değişiklikleri incelendiğinde işletmelerin %7' si isteğe bağlı değişiklikte bulunurken %93' ü tercih etmemiştir. Dokuma, orman ürünleri, kimya ve diğer imalat sanayiinde isteğe bağlı değişiklik yapan işletme bulunmamaktadır. Aşağıdaki 43 nolu tabloda ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Tablo 43: 2017 Yılı Muhasebe Politikalarında İsteğe Bağlı Değişiklik Yapan İşletmeler

Muhasebe Politikalarında İsteğe Bağlı Değişiklik Yapan İşletmeler					
Sektör	Değişiklik Yapan	Yüzde	Değişiklik Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	3	2%	24	15%	27
Dokuma	0	0%	19	12%	19
Orman Ürünleri	0	0%	4	3%	4
Kâğıt Sanayi	1	1%	12	8%	13
Kimya Sanayi	0	0%	23	15%	23
Taş Toprak Sanayi	3	2%	24	15%	27
Metal Sanayi	1	1%	13	8%	14
Metal Eşya, Makine	3	2%	24	15%	27
Diğer İmalat Sanayi	0	0%	2	1%	2
Toplam	11	7%	145	93%	156

3.5.1.2.3. İşletmelerin Yeni Standart ya da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikası Değişiklikleri

Aşağıdaki 44 nolu tabloyu incelediğimizde araştırma kapsamındaki işletmelerin yeni standart ve yorumlar nedeniyle muhasebe politikalarında %78 oranında değişiklik yaptıkları, %22 oranında ise değişiklik yapmadıkları sonucuna varılmıştır. Sektörlere göre incelediğimizde kimya ve metal eşya sanayiindeki işletmelerin muhasebe politikalarında değişiklik yapma oranlarının diğer sektörlerle göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Tablo 44: 2017 Yılı Yeni Standartlar ya da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikasında Değişiklik Olan ve Olmayan İşletmeler

Yeni Standartlar ya da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikasında Değişiklik Olan ve Olmayan İşletmeler					
Sektör	Değişiklik Yapan	Yüzde	Değişiklik Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	15	10%	12	7%	27
Dokuma	14	9%	5	3%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	9	6%	4	3%	13
Kimya Sanayi	21	13%	2	1%	23
Taş Toprak Sanayi	17	11%	10	6%	27
Metal Sanayi	13	8%	1	1%	14
Metal Eşya, Makine	27	17%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	1	1%	1	1%	2
Toplam	121	%78	35	%22	156

3.5.1.2.4. Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar

Aşağıdaki 45 nolu tabloda yürürlüğe girmiş yeni standart yorum ve iyileştirmelere ilişkin açıklama yapan ve yapmayan işletmelerin sektörlere göre sayı ve oranlarına yer verilmiştir. Açıklama yapan işletmelerin oranı %83 iken açıklama yapmayan işletmelerin oranı %17' dir. Orman ürünleri sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tamamı açıklama yaparken, diğer sektörlerde açıklama yapmayan işletmeler yer almaktadır.

Tablo 45: 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar

Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	25	16%	2	1%	27
Dokuma	16	10%	3	2%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	11	7%	2	1%	13
Kimya Sanayi	21	13%	2	1%	23
Taş Toprak Sanayi	20	13%	7	4%	27
Metal Sanayi	9	6%	5	3%	14
Metal Eşya, Makine	23	15%	4	3%	27
Diğer İmalat Sanayi	1	1%	1	1%	2
Toplam	130	83%	26	17%	156

3.5.1.2.5. 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar

Yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelerin finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin işletmelerin yapmış oldukları açıklamalar aşağıdaki 46 nolu tabloda yer almaktadır. İşletmelerin %66'sı açıklamalara yer verirken, %34' ü açıklama yapmamıştır. Orman ürünleri sanayiinde açıklama yapmayan işletme bulunmaz iken diğer sektörlerde açıklama yapmayan işletmeler yer almaktadır.

Tablo 46: 2017 Yılı Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar

Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart Yorum Ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	17	11%	10	6%	27
Dokuma	15	10%	4	3%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	7	4%	6	4%	13
Kimya Sanayi	18	12%	5	3%	23
Taş Toprak Sanayi	16	10%	11	7%	27
Metal Sanayi	7	4%	7	4%	14
Metal Eşya, Makine	18	12%	9	6%	27
Diğer İmalat Sanayi	1	1%	1	1%	2
Toplam	103	66%	53	34%	156

3.5.1.2.6. Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar

İşletmelerin yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartlara da açıklamalarında yer vermeleri gerekmektedir. Ayrıca bu standartların finansal tablolara olan etkileri de açıklanmalıdır.

Aşağıdaki 47 nolu tabloda araştırma kapsamındaki işletmelerin yayınlanmış fakat yürürlüğe girmemiş standartlarla ilgili açıklama yapan ve yapmayan işletme sayısı ve oranlarına yer verilmiştir. İşletmelerin %94' ü açıklama yapar iken, %6'sı açıklamaya yer vermemiştir. Orman ürünleri, kimya ve diğer imalat sanayiindeki işletmelerin tümü açıklamaya yer verirken, diğer sektörlerde açıklama yapmayan işletmeler bulunmaktadır.

Tablo 47: 2017 Yılı Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar

Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	26	17%	1	1%	27
Dokuma	18	12%	1	1%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	12	8%	1	1%	13
Kimya Sanayi	23	15%	0	0%	23
Taş Toprak Sanayi	24	15%	3	2%	27
Metal Sanayi	12	8%	2	1%	14
Metal Eşya, Makine	26	17%	1	1%	27
Diğer İmalat Sanayi	2	1%	0	0%	2
Toplam	147	94%	9	6%	156

3.5.1.2.7. Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar

İncelenen işletmelerde, yayınlanan fakat yürürlüğe girmemiş standartların finansal tablolar üzerindeki etkilerine yönelik yapmış oldukları açıklamalar incelendiğinde, açıklama yapanların oranı %89 iken açıklama yapmayanların oranı %11 olarak belirlenmiştir. Sektöre göre incelediğimizde orman ürünleri, metal eşya ve diğer imalat sanayiinde işletmelerde açıklama yapmayan işletme bulunmamaktadır.

Tablo 48: 2017 Yılı Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar

Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	21	13%	6	4%	27
Dokuma	18	12%	1	1%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	12	8%	1	1%	13
Kimya Sanayi	20	13%	3	2%	23
Taş Toprak Sanayi	23	15%	4	3%	27
Metal Sanayi	12	8%	2	1%	14
Metal Eşya, Makine	27	17%	0	0%	27
Diğer İmalat Sanayi	2	1%	0	0%	2
Toplam	139	89%	17	11%	156

3.5.1.2.8. Yeni Standartların Erken Uygulanması

İşletmeler erken uygulanmasına izin verilen standartları erken uygulamayı tercih edebilirler. Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin %99' u erken uygulamayı tercih etmez iken, %1 oran ile 1 işletme erken uygulamayı tercih etmiştir. Erken uygulamayı tercih eden işletme gıda içki sektöründe faaliyet göstermektedir. 49 nolu tabloda detaylı olarak incelenmiştir.

Tablo 49: 2017 Yılı Yeni Standartların Erken Uygulanmasına İlişkin Açıklamalar

Yeni Standartların Erken Uygulanmasına İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Seçme	Yüzde	Seçmeme	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	1	1%	26	17%	27
Dokuma	0	0%	19	12%	19
Orman Ürünleri	0	0%	4	3%	4
Kâğıt Sanayi	0	0%	13	8%	13
Kimya Sanayi	0	0%	23	15%	23
Taş Toprak Sanayi	0	0%	27	17%	27
Metal Sanayi	0	0%	14	9%	14
Metal Eşya, Makine	0	0%	27	17%	27
Diğer İmalat Sanayi	0	0%	2	1%	2
Toplam	1	1%	155	99%	156

3.5.1.2.9. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

İncelenen işletmelerin muhasebe tahminlerinde yapmış oldukları değişikliklerle ilgili yapmış oldukları açıklamalara ait sonuçlara aşağıdaki 50 nolu tabloda yer verilmiştir. İncelenen işletmelerin %6'sı tahmin değişikliği yaparken, %45' si değişiklik yapmamıştır. %49'u ise değişiklik yapıp yapmadığına dair herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Sektörlere göre incelediğimizde ise tahmin değişikliği yapan işletmelerin dokuma, kâğıt, kimya, taş toprak, metal ve metal eşya sanayiindeki işletmeler olduğu belirlenmiştir.

Tablo 50: 2017 Yılı Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar

Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar							
Sektör	Değişiklik Var	Yüzde	Değişiklik Yok	Yüzde	Açıklama Yok	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	0	0%	15	10%	12	8%	27
Dokuma	1	1%	7	4%	11	7%	19
Orman Ürünleri	0	0%	1	1%	3	2%	4
Kâğıt Sanayi	2	1%	4	3%	7	4%	13
Kimya Sanayi	1	1%	10	6%	12	8%	23
Taş Toprak Sanayi	1	1%	14	9%	12	8%	27
Metal Sanayi	3	2%	3	2%	8	5%	14
Metal Eşya, Makine	2	1%	14	9%	11	7%	27
Diğer İmalat Sanayi	0	0%	2	1%	0	0%	2
Toplam	10	6%	70	45%	76	49%	156

3.5.1.2.10. Önemli Muhasebe, Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları İle İlgili Açıklamalar

Aşağıdaki 51 nolu tabloda araştırma kapsamındaki şirketlerin önemli muhasebe, tahmin ve varsayımları ile ilgili yapmış oldukları açıklamalara ait sonuçlara yer verilmiştir. İncelenen işletmelerin %86'sı açıklama yaparken, %8' si ise açıklama yapmamıştır. %6 ise açıklama yapmış fakat açıklamalarında genel ifadelerle yer vererek, konu belirtmemişlerdir. Sektörlere göre incelediğimizde orman ürünleri, kâğıt ve kimya sanayiindeki işletmelerde açıklama yapmayan işletme bulunmamaktadır.

Tablo 51: 2017 Yılı Önemli Muhasebe, Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları İle İlgili Açıklamalar

Önemli Muhasebe Değerleme, Tahmin ve Varsayımlara İlişkin Açıklamalar							
Sektör	Açıklama Yapan	Yüzde	Açıklama Yapmayan	Yüzde	Konu Belirtmeden Genel Açıklama Yapan	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	22	14%	1	1%	4	3%	27
Dokuma	14	9%	2	1%	3	2%	19
Orman Ürünleri	4	3%	0	0%	0	0%	4
Kâğıt Sanayi	13	8%	0	0%	0	0%	13
Kimya Sanayi	22	14%	0	0%	1	1%	23
Taş Toprak Sanayi	24	15%	2	1%	1	1%	27
Metal Sanayi	12	8%	2	1%	0	0%	14
Metal Eşya, Makine	22	14%	4	3%	1	1%	27
Diğer İmalat Sanayi	1	1%	1	1%	0	0%	2
Toplam	134	86%	12	8%	10	6%	156

3.5.1.2.11. Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar

Araştırma kapsamında incelenen işletmelerin %3'ünde muhasebe hatası belirlenmiş olup, %97'inde hata belirlenmemiştir. Hata tespit edilen sektörler bakımından, gıda içki sektöründe 3 işletme, kimya sanayiinde 1 ve metal eşya sanayiinde 1 olmak üzere toplamda 5 işletmede muhasebe hatası belirlenmiştir.

Tablo 52: 2017 Yılı Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar

Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar					
Sektör	Hata Var	Yüzde	Hata Yok	Yüzde	Toplam
Gıda İçki	3	2%	24	15%	27
Dokuma	0	0%	19	12%	19
Orman Ürünleri	0	0%	4	3%	4
Kâğıt Sanayi	0	0%	13	8%	13
Kimya Sanayi	1	1%	22	14%	23
Taş Toprak Sanayi	0	0%	27	17%	27
Metal Sanayi	0	0%	14	9%	14
Metal Eşya, Makine	1	1%	26	17%	27
Diğer İmalat Sanayi	0	0%	2	1%	2
Toplam	5	3%	151	97%	156

3.5.1.3. Daha Önce Yapılan Çalışma İle Çalışmamızın Karşılaştırılması

Çalışmamız daha önce bu konuda 2005 ve 2011 yıllarını kapsayan bir çalışma olan Aktaş' ın (2013) çalışmasının devamı niteliğindedir. Çalışmamız 2012 ve 2017 yıllarını kapsamaktadır. Bu amaçla bu kısımda Aktaş'ın 2011 yılı sonuçları ile kendi 2017 yılı sonuçlarımız karşılaştırılmıştır. Aşağıda alt başlıklar halinde detayları ile açıklanmıştır.

3.5.1.3.1. BIST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri Karşılaştırma

Aşağıdaki bölümde Aktaş'ın (2013) yılı çalışmasındaki 2011 yılı verileri ile çalışmamıza ait 2017 yılı verileri karşılaştırılmıştır. BIST' te imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin yapmış oldukları muhasebe politika tercihlerinin yıllara göre değişimi aşağıdaki 53 nolu tabloda incelenmiştir.

Stok değerlendirme yöntemi açısından yıllara göre kıyasladığımızda her iki yılda da en çok tercih edilen yöntemin Ağırlıklı ortalama yöntemi olduğu belirlenmiştir. Gerçek parti yöntemi her iki yılda da tercih edilmez iken FIFO yöntemini tercih eden işletmelerde bulunmaktadır.

Amortisman yöntemi açısından incelediğimizde her iki yılda da en çok tercih edilen yöntemin doğrusal amortisman yöntemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemlerine göre incelediğimizde her iki çalışmada da en çok tercih edilen yöntemin maliyet modeli olduğu sonucuna varıyoruz. Yeniden değerlendirme modeli işletmeler tarafından her ikisinde de tercih edilmez iken, maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı yöntemin yıllara göre tercih edilme durumunda artış olduğu tespit edilmiştir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemleri incelendiğinde her iki çalışmada da en çok tercih edilen yöntemin maliyet modeli olduğu sonucuna varıyoruz. Yeniden değerlendirme modeli her iki çalışmada da işletmeler tarafından tercih edilmemiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntemlere göre her iki çalışmanın sonuçlarını inceleyip karşılaştırdığımızda Aktaş'ın (2013) çalışmasında en çok tercih edilen yöntem maliyet yöntemi iken bizim çalışmamızda en çok tercih edilen yöntem gerçeğe uygun değer yöntemi olarak belirlenmiştir. Yıllara göre işletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntemi tercihlerinde değişiklik olmuştur. Yatırım

amaçlı gayrimenkullü olmayan işletmelerin sayısının da yıldan yıla azaldığı tespit edilmiştir.

İki çalışmanın sonuçları incelendiğinde 2011 yılından 2017 yılına gelindiğinde genel olarak işletmelerin incelenen muhasebe politikası tercihleri açısından genellikle hangi yöntemi kullanılıyorlar ise o yöntemi kullanmaya devam etmiş oldukları, sadece yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yönteminde tercih edilen muhasebe politikasında yıllara göre değişiklik olduğu belirlenmiştir. Ayrıca gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanım durumunun 2011 yılına göre daha çok tercih edilmeye başlanmış olduğu da tespitlerimiz arasındadır.

Tablo 53: 2011 ve 2017 Yılları BIST İşletmelerinin Bazı Muhasebe Politikası Tercihleri Karşılaştırma

Muhasebe Politikaları	Yöntem	2011		2017	
		Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Stok Değerleme Yöntemleri	Gerçek Parti Yöntemi	0	0%	0	0%
	FİFO	4	3%	6	4%
	AOM	121	90%	138	88%
	Diğer	3	2%	12	8%
Amortisman Yöntemleri	Doğrusal	130	97%	151	97%
	Hızlandırılmış	0	0%	0	0%
	Üretim Miktarına Göre	0	0%	1	1%
	Diğer	3	3%	4	3%
Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri	Maliyet Modeli	103	77%	84	54%
	Yeniden Değ. Mod.	0	0%	0	0%
	Mal. +Yen.Değ. Mod.	31	23%	71	46%
Maddi Olmayan Duran Varlıkları Değerleme Yöntemleri	Maliyet Modeli	131	98%	141	90%
	Yeniden Değ. Mod.	0	0	0	0%
	Mal. +Yen.Değ. Mod.	1	1%	7	4%
Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Değerleme Yöntemleri	Maliyet Yöntemi	27	66%	10	15%
	Gerçeğe Uygun Değ. Yönt.	14	34%	55	85%
	YAGM Olmayan	91	68%	23	15%

3.5.1.3.1. BIST İmalat Sektörü İşletmelerinin TMS 8 Uygulamaları

Karşılaştırma

Aktaş'ın (2013) çalışmasındaki 2011 yılı verileri ile çalışmamıza ait 2017 sonuçları BIST' te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin TMS 8 standardı gereğince yapmaları gereken açıklamalar açısından incelenmiş ve karşılaştırılmıştır. Aşağıdaki 54 nolu tabloda detaylarına yer verilmiştir.

Muhasebe politika değişikliği ile ilgili açıklama yapanların sayısı açıklama yapmayanlara göre her iki yılda da daha fazladır. 2017 yılında açıklama yapmayanların oranının artmış olduğu belirlenmiştir.

İsteğe bağlı muhasebe politikası değişikliği yapanların oranında da 2017 yılında küçükte olsa bir artış gözlemlenmiştir.

Yeni standart ya da yorumlar nedeniyle muhasebe politikası değişikliği yapanların sayısı yapmayanlara göre her iki yılda da daha fazladır. Yıllara göre karşılaştırdığımızda oranlar yaklaşık olarak aynıdır.

Yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelere ilişkin açıklamalar incelendiğinde her iki yılda da açıklama yapanların sayısının açıklama yapmayanlara göre fazla olduğu sonucuna varılmıştır.

Yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelerin finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin açıklamalar incelendiğinde her iki yılda da açıklama yapanların sayısı fazladır fakat 2017 yılı sonuçlarında açıklama yapmayanların oranında küçükte olsa bir artış tespit edilmiştir.

Yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartlara ilişkin açıklamalar incelendiğinde her iki çalışmada da açıklama yapan işletme sayısının açıklama yapmayan işletmelere göre sayısı fazladır. 2017 yılında açıklama yapma oranında azda olsa artış olduğu belirlenmiştir.

Yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartların finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin açıklamalarını incelediğimizde iki çalışmada da açıklama yapan işletme sayısının yapmayanlara göre fazla olduğu ayrıca 2017 yılında açıklama yapma oranında küçükte olsa bir artış tespit edilmiştir.

İki çalışmanın sonuçlarını karşılaştırdığımızda işletmelerin yeni standartları erken uygulamayı genellikle tercih etmedikleri belirlenmiştir. Aktaş'ın (2013) çalışmasında hiçbir işletme erken uygulamayı tercih etmez iken çalışmamızda sadece bir işletme tarafından erken uygulama tercih edilmiştir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin iki çalışmanın sonuçlarını karşılaştırdığımızda her iki çalışmada da açıklama yapmama oranının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmış olup 2017 yılına gelindiğinde küçükte olsa bir azalış gözlemlenmiştir. Her iki çalışmada da oranları incelenen işletmelerin genellikle muhasebe tahminlerinde değişiklik yapmamayı tercih ettikleri belirlenmiştir.

nemli muhasebe, değerlendirme, tahmin ve varsayımları ile ilgili açıklamaları incelediğimizde her iki çalışmada da açıklama yapan işletme sayısının açıklama yapmayanlara göre fazla olduğu belirlenmiştir. Yıllara göre incelediğimizde açıklama yapanların oranında 2017 yılında artış olduğu belirlenmiş olup konu belirtmeden genel açıklama yapanların sayısında da azalış olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe hatalarına ilişkin açıklamalar incelendiğinde Aktaş' ın çalışmasında sadece 1 işletmede hata tespit edilmiş olup, çalışmamızda 5 adet işletmeye ait hata açıklaması tespit edilmiştir.

Genel olarak iki çalışmanın sonuçlarını incelediğimizde, 2011 yılından 2017 yılına gelindiğinde açıklamalar açısından genellikle işletmelerin çoğunun açıklama yapmış oldukları fakat açıklama yapmayan işletme sayısının da bulunduğu tespit edilmiştir. Kısaca yıllar itibariyle işletmeler için sonuç değişmemiştir. İşletmelerin yeni standartları uygulamayı tercih etmedikleri de tespit etmiş olduğumuz bir diğer sonuçtur. Ayrıca işletmeler 2011 yılı sonuçlarına göre %22 oranında muhasebe tahmin değerlendirmelerinde konu belirtmeden genel açıklama yaparken, 2017 yılına gelindiğinde bu oranın %6' ya düşmüş olduğu, yıllara göre bir azalış gerçekleşmiş olsa da işletmelerin bu konuya gerekli önemi vermeleri bilgi kullanıcılarına faydalı bilgi sağlanması açısından önemlidir.

Tablo 54: 2011 ve 2017 Yılları BIST İşletmelerinin TMS 8 Uygulamaları Karşılaştırma

TMS 8 Uygulamaları		2011		2017	
İncelenen Konu	Tercih	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Muhasebe Politika Değişikliğine İlişkin Açıklama	Açıklama Yapan	130	97%	127	81%
	Açıklama Yapmayan	4	3%	29	19%
İsteğe Bağlı Muhasebe Politikası Değişiklikleri	Değişiklik Yapan	5	4%	11	7%
	Değişiklik Yapmayan	129	96%	145	93%
Yeni Standart Ya Da Yorumlar Nedeniyle Muhasebe Politikası Değişiklikleri	Değişiklik Yapan	108	81%	121	78%
	Değişiklik Yapmayan	26	19%	35	22%
Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum Ve İyileştirmelere İlişkin Açıklamalar	Açıklama Yapan	118	88%	130	83%
	Açıklama Yapmayan	16	12%	26	17%
Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum Ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar	Açıklama Yapan	102	76%	103	66%
	Açıklama Yapmayan	32	24%	53	34%
Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartlara İlişkin Açıklamalar	Açıklama Yapan	122	91%	147	94%
	Açıklama Yapmayan	12	9%	9	6%
Yayınlanmış Ancak Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisine İlişkin Açıklamalar	Açıklama Yapan	100	75%	139	89%
	Açıklama Yapmayan	34	25%	17	11%
Yeni Standartların Erken Uygulanması	Seçme	0	0%	1	1%
	Seçmeme	134	100%	155	99%
Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar	Değişiklik Yapan	6	4%	10	6%
	Değişiklik Yapmayan	56	42%	70	45%
	Açıklama Yok	72	54%	76	49%
Önemli Muhasebe, Değerlendirme, Tahmin Ve Varsayımları İle İlgili Açıklamalar	Açıklama Yapan	102	76%	134	86%
	Açıklama Yapmayan	2	1%	12	8%
	Konu Belirtmeden Genel Açıklama	30	22%	10	6%
Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklamalar	Hata Var	1	1%	5	3%
	Hata Yok	133	99%	151	97%

SONUÇ

Finansal tablolar işletmeler hakkında bizlere bilgi verirler; finansal durumu, faaliyet sonuçları, nakit akışları hakkında bilgi sahibi olup alacağımız kararlara yardımcı olurlar. Bilgi kullanıcıları finansal tabloların anlaşılabilir, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını isterler. Değişen teknoloji, küreselleşme gibi faktörler sonucunda tüm dünyada ortak bir dilin oluşturulması adına 1972 yılında UFRS/TMS' lerden bahsedilmiş, anlaşılabilirlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik kavramları daha da önem kazanmış, UFRS/TMS' ler gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Türkiye' de de UFRS/TMS' ler pek çok ülkede olduğu gibi 2005 yılından itibaren kullanılmaktadır.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardının finansal tablolarda güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği sağlamak amaçları arasındadır. Muhasebe politikalarının tutarlı olarak uygulanması karşılaştırılabilirlik açısından önemlidir. Standartlar bazı durumlarda uygulanması zorunlu muhasebe politikaları sunarken bazı durumlarda ise alternatifli muhasebe politikaları sunmaktadırlar. İşletmeler muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilirler ancak bu durumda yapılan değişiklik dipnotlarda açıklanmalı ve değişikliğin etkileri finansal tablolara yansıtılmalıdır. Aynı şekilde muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin, tespit edilen hataların da dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

Çalışmamızda seçilen BIST' de işlem gören imalat sektöründeki 156 işletmenin belirlenen bazı muhasebe politika tercihleri 2012 ve 2017 yıllarına göre incelenmiştir. 2012 yılından 2017 yılına gelindiğinde işletmelerin tercihlerindeki değişiklikler tespit edilmeye çalışılmıştır. Aşağıda BIST' te işlem gören imalat sektöründeki firmaların belirlenen 5 muhasebe politikası açısından 2012 ve 2017 yılları karşılaştırması maddeler halinde yer almaktadır.

- İncelen işletmeler stok değerlendirme yöntemleri açısından iki yılda da en çok ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih etmişlerdir. Sektörlere göre incelendiğinde tercih edilen yöntem AOM olarak belirlenmiş olup sektörler arası bir farklılık bulunmamaktadır.
- İncelen işletmeler amortisman yöntemi olarak her iki yılda da ve tüm sektörlerde doğrusal amortisman yöntemini tercih etmişlerdir.

- İncelenen işletmeler maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemlerine göre incelendiklerinde her iki yılda da tercih edilen yöntemin maliyet modeli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Yeniden değerlendirme modeli her iki yılda da tercih edilmez iken maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı modeli tercih edenlerin sayısında yıllara göre bir artış bulunmaktadır. Sektöre göre incelediğimizde 2012 yılı tüm sektörlerde tercih edilen yöntem maliyet modeli iken, 2017 yılını incelediğimizde gıda içki, dokuma, metal sanayi sektörlerinde maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modelin tercih edildiği belirlenmiştir. Ayrıca orman ürünleri sektöründe işletmelerin yarısı maliyet modelini yarısı ise maliyet ve yeniden değerlemenin birlikte kullanıldığı modeli tercih etmişlerdir.
- İncelenen işletmeler maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemlerine göre incelendiğinde maliyet modelini her iki yılda da diğer yöntemlere göre tercih etmişlerdir. Sektöre göre incelediğimizde bir farklılık tespit edilmemiştir.
- İncelenen işletmeleri yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntemlerine göre incelediğimizde her iki yılda da tercih edilen yöntem gerçeğe uygun değer yöntemi olarak belirlenmiştir. Yıllara göre maliyet yönteminin işletmeler tarafından tercih edilme durumunda azalış gözlemlenmiştir. İşletmelerin açıklama yapmama oranının yüksek olduğu ve ayrıca yıllara göre bu oranda artış olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkulü olmayan işletme sayısı da yıllara göre düşüş göstermiştir.

Genel olarak incelediğimizde işletmelerin yıllara ve sektöre göre stok değerlendirme ve amortisman yöntemi tercihlerinde herhangi bir değişiklik yapmadıkları tutarlı olarak aynı politikaları uygulamaya devam ettikleri belirlenmiştir. Diğer üç politikada ise gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanıldığı yöntemlerin tercih edilme durumlarının artmış olduğu sonucuna varılmıştır.

Çalışmamızda BIST’ te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 2017 yılı TMS 8’ e göre yapmaları gereken açıklamalar incelenmiş, sonuçları aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- İncelenen işletmelerin muhasebe politika değişiklikleri ile ilgili açıklamalarına bakıldığında %81’i açıklama yaparken %19’u açıklama yapmamıştır.

- İşletmelerin muhasebe politikalarında isteğe bağlı değişiklik yapmayanların oranı %93 iken değişiklik yapanların oranı ise %7'dir. Sektöre göre incelendiğinde muhasebe politikalarında isteğe bağlı değişiklik yapan işletmeler gıda içki, kâğıt, taş toprak, metal ve metal eşya sektörlerinde faaliyet göstermektedirler.
- İncelenen işletmelerin yeni standart ya da yorumlar nedeniyle muhasebe politikalarında değişiklik yapanların oranı %78 iken yapmayanların oranı %22 olarak tespit edilmiştir.
- İncelenen işletmelerde yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelere ilişkin açıklama yapanların oranı %83 iken açıklama yapmayanların oranı %17 olarak tespit edilmiştir.
- Yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelerin finansal tablolar üzerindeki etkisinin olup olmadığına dair açıklama yapan işletmelerin oranı %66 olarak belirlenmiştir.
- İşletmelerin %94' ü yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartlara ilişkin açıklama yapmışlardır.
- İşletmelerin %89' u yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartların finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin açıklama yapmışlardır.
- İncelenen işletmelerin sadece 1 tanesi yeni standartları erken uygulamayı tercih etmiştir.
- İncelenen işletmelerin %6'sı muhasebe tahminlerindeki değişikliğe ilişkin açıklama yaparken %45' si değişikliğe ilişkin açıklama yapmamıştır. %49'u ise değişiklik yapıp yapmadığına dair herhangi bir açıklamada bulunmamıştır.
- İncelenen işletmelerin %86'sı önemli muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımlarına ilişkin açıklama yaparken, %8' si ise açıklama yapmamıştır. %6 ise açıklama yapmış fakat açıklamalarında genel ifadelerle yer vererek, konu belirtmemişlerdir.
- İncelenen işletmelerden sadece 5 tanesinde muhasebe hatası açıklaması yer almaktadır.

Çalışmamızda ayrıca daha önce bu konuda 2005 ve 2011 yıllarını kapsayan bir çalışma olan Aktaş'ın (2013) yılı çalışmasındaki 2011 yılı verileri ile çalışmamıza ait 2017 yılı verileri karşılaştırılmıştır. BIST' te imalat sektöründe faaliyet gösteren

işletmelerin, yapmış oldukları muhasebe politika tercihlerinin yıllara göre değişimi ve ayrıca TMS 8 standardı gereğince işletmelerin yapmaları gereken açıklamalar incelenmiş ve sonuçlar maddeler halinde aşağıda açıklanmıştır.

- Her iki çalışmada da stok değerlendirme yöntemi açısından işletmelerin tercih ettikleri yöntem ağırlıklı ortalama yöntemi olarak belirlenmiştir. 2011 yılından 2017 yılına gelindiğinde işletmeler kullanılan yöntemi kullanmaya devam etmişlerdir.
- Amortisman yöntemi açısından incelediğimizde her iki çalışmada da en çok tercih edilen yöntemin doğrusal amortisman yöntemi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yıllar geçmesine rağmen işletmelerin kullandıkları yöntemi kullanmaya devam etmiş oldukları tespit edilmiştir.
- Maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemlerine göre incelediğimizde her iki çalışmada da en çok tercih edilen yöntemin maliyet modeli olduğu sonucuna varıyoruz. Yeniden değerlendirme modeli işletmeler tarafından her ikisinde de tercih edilmez iken, maliyet ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanıldığı yöntemin yıllara göre tercih edilme durumunda artış olduğu tespit edilmiştir.
- Her iki çalışmada da maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntemleri incelendiğinde tercih edilen yöntemin maliyet modeli olduğu tespit edilmiştir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntemlere göre her iki çalışmanın sonuçlarını karşılaştırdığımızda Aktaş'ın (2013) çalışmasında tercih edilen yöntem maliyet yöntemi iken çalışmamızda en çok tercih edilen yöntem gerçeğe uygun değer yöntemi olarak belirlenmiştir. Yıllara göre işletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntemi tercihlerinde değişiklik olmuştur.
- Çalışmaların sonuçlarına göre yatırım amaçlı gayrimenküllü olmayan işletmelerin sayısının da yıldan yıla azaldığı tespit edilmiştir.
- Her iki çalışmada muhasebe politikası değişikliği ile ilgili açıklama yapanların sayısı yapmayanlara göre fazladır.
- İki çalışmanın sonuçları incelendiğinde isteğe bağlı muhasebe politikası değişikliği yapanların oranında yıllara göre küçüğe olsa bir artış tespit edilmiştir.

- İki çalışmada da yeni standart ya da yorumlar nedeniyle muhasebe politikası değişikliği yapanların sayısı yapmayanlara göre fazladır.
- İki çalışmada da yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelere ilişkin açıklamalar ile ilgili açıklama yapanların sayısı yapmayanlara göre fazladır.
- İki çalışmada da yürürlüğe girmiş yeni standart, yorum ve iyileştirmelerin finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin açıklamalar ile ilgili açıklama yapanların sayısı yapmayanlara göre fazladır. Ayrıca 2017 sonuçlarına göre açıklama yapmayanların oranında küçük bir artış tespit edilmiştir.
- Her iki çalışmada da yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartlara ilişkin açıklamalar ile ilgili açıklama yapan işletme sayısının açıklama yapmayan işletmelere göre sayısı fazladır. 2017 yılında açıklama yapma oranında azda olsa artış olduğu belirlenmiştir.
- Yayınlanmış ancak yürürlüğe girmemiş standartların finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin açıklamalarını incelediğimizde iki çalışmada da açıklama yapan işletme sayısının yapmayanlara göre fazla olduğu ayrıca 2017 yılında açıklama yapma oranında azda olsa bir artış tespit edilmiştir.
- İşletmelerin yeni standartları erken uygulama tercihleri incelendiğinde Aktaş'ın çalışmasında hiçbir işletme erken uygulamayı tercih etmez iken çalışmamızda sadece bir işletme tarafından tercih edilmiştir. Genel olarak sonuçlar incelendiğinde işletmelerin erken uygulamayı tercih etmedikleri tespit edilmiştir.
- Çalışmaların sonuçlarına göre muhasebe tahminlerindeki değişikliklerle ilgili her iki çalışmada da açıklama yapmama oranının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmış olup 2017 yılına gelindiğinde küçüğe bir azalış gözlemlenmiştir.
- Her iki çalışmada da önemli muhasebe, değerlendirme, tahmin ve varsayımları ile ilgili açıklamaları incelediğimizde açıklama yapan işletme sayısının açıklama yapmayanlara göre fazla olduğu belirlenmiştir. Yıllara göre incelediğimizde açıklama yapanların oranında 2017 yılında artış olduğu belirlenmiş olup konu belirtmeden genel açıklama yapanların sayısında da azalış olduğu tespit edilmiştir.

- İki çalışmanın hatalara ilişkin açıklamaları incelendiğinde Aktaş'ın çalışmasında 1 işletmede hata var iken çalışmamızda 5 işletmeye ait hata tespit edilmiştir.

Genel olarak iki çalışmanın sonuçlarını incelendiğimizde, açıklamalar açısından genellikle işletmelerin çoğunun açıklama yapmış oldukları fakat açıklama yapmayan işletme sayısının da bulunduğu tespit edilmiştir. Kısaca 2011'den 2017 yılına gelindiğinde sonuçlar genel itibariyle yeniden değerlendirme dışında belirgin bir şekilde değişmemiştir.



KAYNAKÇA

Açık, S. (2012). Muhasebe’ de Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16(3): 351-366.

Akalın, S. E. (2017). *TMS 8 Kapsamında Muhasebede Hata Ve Hilenin Tespiti Ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akdoğan, N. ve Öztürk, C. (2015). A Country Specific Approach To IFRS Accounting Policy Choice İn The European, Australian And Turkish Context. *Emerging Markets Journal*. 5(1): 59-81.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akman, N. (2009). *Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. *Mali Çözüm*. (71): 182-199

Aktaş, R. (2013). *Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar (İMKB Şirketleri Üzerine Bir İnceleme)* Ankara: Gazi Kitabevi.

Ala, T., Kahraman, T. ve Sümer, E. (2016). Muhasebe Bilgi Kalitesi: Karşılaştırılabilirlik Kavramı. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (CİEP Özel Sayısı): 141-152.

Alkan, Ş. B. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi. *Mali Çözüm*. (145): 107-134.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Endeksi’nde Yer Alan Halka Açık Şirketlerde Kullanılma Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 18(1):67-98.

Aygün, D. ve Varıcı, İ. (2013). Finansal Tablolara ve Karar Almaya Etkileri Açısından Önemli Muhasebe Politikaları. *The Journal of Academic Social Science Studies, International Journal of Social Science*. 6(7): 151-173.

Balsarı, Ç. Ve Dalkılıç, A.F. (2007). Kural - Bazlı Ve İlke - Bazlı Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. (22): 105-118.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK). www.bddk.org.tr. <http://www.bddk.org.tr/Hakkimizda/Kurulus/9>, (20.10.2018).

Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. (146): 42-57.

Bayazıtlı, E., Choi F.D.S. ve Özdemir F.S. (2012). Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle UFRS ve Bilginin İhtiyaca Uygunluğu. *Mali Çözüm Dergisi*. (112): 17-52.

Bayırlı, R. (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büyükmirza, H.K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen’ e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Cebeci, Y. (2014). *Finansal Tablolar Analizi Açısından Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Kapsamında Düzenlenen Finansal Tablolar ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ndeki (MSUGT) Finansal Tabloların Karşılaştırılması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Coşkun, S. (2016). *TMS-TFRS Uygulamaları Çerçevesinde Seçilen Muhasebe Politikaları, Tahmin ve Hataların İncelenmesi: Borsa İstanbul Sektörler Arası Karşılaştırmalı Bir Araştırma*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetiner, E. (2010). *İşletmelerde Mali Analiz*. Ankara: Gazi Kitabevi.

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.

Demir, B. (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (48): 142-153. (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/426852>)

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.

Doğan, M. ve Ertugay, E. (2010). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. (3): 117-138.

Elitaş, C. (2010). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 57-68.

Esen, Ö. ve Sakin, T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi- Yönetim Dergisi*. 20(64): 112-124.

Gökten, P. (2013). *Pozitif Muhasebe Teorisi Ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Bir Çalışma*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güleryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Güneş, S. (2014). *Temel Finansal Araçların KOBİ TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gürdal, K. (2006). Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (32): 1-12.

Haller, A. ve Wehfriz, M. (2012). National Versions of IFRS Practices Accounting Policy Choice in Germany and the UK. Working Paper, Universtiy of Regensburg.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış. *Mali Çözüm*. (74): 25-43.

Kamu Aydınlatma Platformu (KAP). *BIST' te İşlem Gören İmalat Sektörüne Ait Firmaların Finansal Tabloları*. <https://www.kap.org.tr/tr/>, (20.12.2018).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). www.kgk.gov.tr.

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public Oversight Authority TR.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public%20Oversight%20Authority%20TR.pdf). (20.10.2018).

Karabayır, M. E. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi: İMKB Örneği*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karakaşlı, A. (2015). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Düzenlenen Finansal Tablo Setinin TMS/TFRS ile Uyumlu Hale Dönüştürülmesi ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karğın, M. (2010). *Muhasebe Verileri Olarak Finansal Oranlar ve İstatistiksel Özellikleri (İMKB' de Bir Uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karğın M. (2011). *TFRS ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İşletme Birleşmelerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karğın, M. Ve Arıcı, N. (2017). Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(1): 216-232.

Kavaal, E. ve Nobes, C. (2010). International Differences in IFRS Policy Choice: A Research Note. *Accounting and Business Research*. 40(2): 173-187.

Kavaal, E. ve Nobes, C. (2012). IFRS Policy Changes And The Continuation Of National Patterns Of IFRS Practice. *European Accounting Review*. 21(2): 343-371.

Kavramsal Çerçeve. (2011). *Kavramsal Çerçeve*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve.pdf>, (08.01.2018).

Kazıcı, H. (2015). *Uluslararası finansal raporlama standartları ve finansal tablolar üzerindeki etkileri*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya’ da Ve Türkiye’ de Oluşum Ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*. 2(2): 105-120.

MSUGT, (1992). 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 21447 sayılı Resmi Gazete. <http://gib.gov.tr/node/88229>, (20.09.2018).

Nobes, C. (2006). The Survival Of International Differences Under IFRS: Towards A Research Agenda. *Accounting And Business Research*. 36(3): 233-245.

Ömürbek, V. ve Öztürk, M. S. (2013). Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki değişikliklerle İlgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 6(3): 1-14.

Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar, A. (2017) *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS- TFRS) Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri. *Mali Çözüm*. (100): 21-43.

Özkan, S. ve Erdener Acar, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış. *Mali Çözüm*. (97): 49-85.

Öztürk, C. (2011). *Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pekdemir, R. (2011). TMS-TFRS Diye Diye... *Mali Çözüm*. (107): 117-128

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). www.spk.gov.tr.
<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/0/1/1>, (19.09.2018).

Şamiloğlu, F. ve Akgün, A.İ. (2015). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Analizi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki durumu*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TMS 1. *Finansal Tabloların Sunuluşu*.

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS1.pdf>, (10.02.2018).

TMS 16. *Maddi Duran Varlıklar*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, (11.09.2018).

TMS 2. *Stoklar Standardı*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf>, (10.09.2018).

TMS 38. *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>, (12.09.2018).

TMS 40. *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS40.pdf>, (13.09.2018).

TMS 8. (2017). *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*.

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%208.pdf>, (12.03.2018).

TMS 8. (2018). *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*.

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_8_2018.pdf, (21.08.2018).

Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*. (90): 15-48.

Türkiye Bankalar Birliği (TBB). www.tbb.org.tr.

<https://www.tbb.org.tr/tr/hakkimizda/kurumsal/hakkinda/kurulus/10>, (19.09.2018).

Uluslan, H. (2007). Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. 62(2): 168-198.

Uyar, U. (2015). *Finansal Raporlama Standartları'nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Üç, M. (2009). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması Ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Varıcı, İ. ve Çağırın, F. (2015). Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. 14(44): 91-107.

Ward, C.L. ve Lowe, S.K. (2017). Cultural Impact Of International Financial Reporting Standards On The Comparability Of Financial Statements: *International Journal of Business, Accounting and Finance*. 11(1): 46-56.

Yılmaz, B.B. (2013). Türkiye'deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (58): 97-118.

Yükçü, S. ve Gönen, S. (2012). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm*. (114): 17-35.

Yükçü, S., Atağan, G., Kaplanoğlu, E., İçerli, M. Y. Ve Yükçü, C. (2018). *Mali Tablolar Eğitimi*. İzmir: Kitapana Yayınevi.



EKLER

EK: 1.1 (Araştırma Kapsamında İncelenen BIST' te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi)

Sıra	Kod	İşletme Unvanı	Sıra	Kod	İşletme Unvanı
1	ALYAG	Altınyag Kombinaları A.Ş.	28	ATEKS	Akın Tekstil A.Ş.
2	AEFES	Anadolu Efes Biracılık ve Malt San. A.Ş.	29	ARSAN	Arsan Teks. Tic. ve San. A.Ş.
3	AVOD	A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri A.Ş.	30	BLCYT	Bilici Yatırım Sanayi ve Tic. A.Ş.
4	BANVT	Banvit Bandırma Vitaminli Yem San. A.Ş.	31	BRKO	Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Tic. ve San. A.Ş.
5	CCOLA	Coca-Cola İçecek A.Ş.	32	BRMEN	Birlik Mensucat Tic. ve San. İşl. A.Ş.
6	DARDL	Dardanel Önentaş Gıda San. A.Ş.	33	BOSSA	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.
7	EKIZ	Ekiz Kimya San. ve Tic.A.Ş.	34	DAGI	Dagi Giyim San. ve Tic. A.Ş.
8	ERSU	Ersu Meyve ve Gıda Sanayi A.Ş.	35	DERIM	Derimod Konf. Ayakkabı Deri San. ve Tic. A.Ş.
9	FRIGO	Frijo-Pak Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş.	36	DESA	Desa Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
10	KRSAN	Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayii A.Ş.	37	DIRIT	Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
11	KENT	Kent Gıda Maddeleri San. ve Tic. A.Ş.	38	HATEK	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş.
12	KERVT	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	39	KRTEK	Karsu Tekstil Sanayii ve Ticaret A.Ş.
13	KNFRT	Konfrut Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	40	KORDS	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.
14	KRSTL	Kristal Kola ve Meşrubat San. Tic.A.Ş.	41	LUKSK	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayii A.Ş.
15	MERKO	Merko Gıda San. ve Tic. A.Ş.	42	MNDRS	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
16	OYLUM	Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.	43	SKTAS	Söktaş Tekstil San. ve Tic. A.Ş.
17	PENGD	Penguen Gıda Sanayi A.Ş.	44	SNPAM	Sönmez Pamuklu Sanayii A.Ş.
18	PETUN	Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.	45	YATAS	Yataş Yatak ve Yorgan San. Ve Tic. A.Ş.

EK: 1.2 (Araştırma Kapsamında İncelenen BIST' te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi)

Sıra	Kod	İşletme Unvanı	Sıra	Kod	İşletme Unvanı
19	PINSU	Pınar Su San. Ve Tic. A.Ş.	46	YUNSA	Yünsa Yünlü San. ve Tic. A.Ş.
20	PNSUT	Pınar Süt Mamulleri San. A.Ş.	47	DGKLB	Doğtaş Kelebek Mobilya San. ve Tic. A.Ş.
21	SELGD	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.	48	GENTS	Gentaş Genel Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.
22	TATGD	Tat Gıda Sanayi A.Ş.	49	ORMA	Orma Orman Mahsulleri İntegre San. ve Tic. A.Ş.
23	TKURU	Taze Kuru Gıda San. ve Tic. A.Ş.	50	YONGA	Yonga Mobilya San. ve Tic. A.Ş.
24	TUKAS	Tukaş Gıda San. ve Tic. A.Ş.	51	ALKA	Alkim Kâğıt San. ve Tic. A.Ş.
25	TBORG	Türk Tuborg Bira ve Malt Sanayii A.Ş.	52	BAKAB	Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
26	ULKER	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	53	DOBUR	Doğan Burda Dergi Yayıncılık ve Pazarlama A.Ş.
27	VANGD	Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Ticaret A.Ş.	54	DURDO	Duran Doğan Basım ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
55	HURGZ	Hürriyet Gazetecilik ve Matbaacılık A.Ş.	78	HEKTS	Hektaş Ticaret T.A.Ş.
56	IHGZT	İhlas Gazetecilik A.Ş.	79	MRSHL	Marshall Boya ve Vernik Sanayii A.Ş.
57	KAPLM	Kaplamin Ambalaj San. ve Tic. A.Ş.	80	MEGAP	Mega Polietilen Köpük San. A.Ş.
58	KARTN	Kartonsan Karton San. ve Tic. A.Ş.	81	PETKM	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.
59	TIRE	Mondi Tire Kutsan Kâğıt ve Ambalaj San. A.Ş.	82	SANFM	Sanifoam Sünger San. ve Tic. A.Ş.
60	OLMIP	Olmuksan International Paper Ambalaj San. ve Tic. A.Ş.	83	SASA	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.
61	PRZMA	Prizma Pres Matbaacılık Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.	84	SODA	Soda Sanayii A.Ş.
62	SAMAT	Saray Matbaacılık Kağıtçılık Kırtasiyecilik Tic. ve San. A.Ş.	85	SODSN	Sodaş Sodyum Sanayii A.Ş.
63	VKING	Viking Kâğıt ve Selüloz A.Ş.	86	TUPRS	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.

EK: 1.3. (Araştırma Kapsamında İncelenen BIST' te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi)

Sıra	Kod	İşletme Unvanı	Sıra	Kod	İşletme Unvanı
64	ACSEL	Acıselsan Acıpayam Selüloz San. ve Tic. A.Ş.	87	ADANA, ADBGR, ADNAC	Adana Çimento San. T.A.Ş.
65	AKSA	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	88	AFYON	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.
66	ATPET	Atlantik Petrol Ürünleri San. ve Tic. A.Ş.	89	AKCNS	Akçansa Çimento San. ve Tic. A.Ş.
67	AYGAZ	Aygaz A.Ş.	90	ANACM	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.
68	BAGFS	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	91	ASLAN	Aslan Çimento A.Ş.
69	BRKSN	Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Tic. A.Ş.	92	BASCM	Baştaş Başkent Çimento San. ve Tic. A.Ş.
70	BRISA	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. ve Tic. A.Ş.	93	BTCIM	Batıçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş.
71	DEVA	Deva Holding A.Ş.	94	BSOKE	Batsöke Söke Çimento Sanayii T.A.Ş.
72	DYOBY	Dyo Boya Fabrikaları San. ve Tic. A.Ş.	95	BOLUC	Bolu Çimento Sanayii A.Ş.
73	EGGUB	Ege Gübre Sanayii A.Ş.	96	BUCIM	Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.
74	EGPRO	Ege Profil Tic. ve San. A.Ş.	97	CMBTN	Çimbeton Hazır beton ve Prefabrik Yapı Elemanları San. ve Tic. A.Ş.
75	EPLAS	Egeplast Ege Plastik Tic. ve San. A.Ş.	98	CMEN	Çimentaş İzmir Çimento Fabrikası T.A.Ş.
76	GOODY	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	99	CIMSA	Çimsa Çimento San. ve Tic. A.Ş.
77	GUBRF	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	100	DENCM	Denizli Cam San. ve Tic. A.Ş.
101	DOGUB	Doğusan Boru San. ve Tic. A.Ş.	125	KRDMA, KRDMB, KRDMD	Kardemir Karabük Demir Çelik San. ve Tic. A.Ş.
102	EGSER	Ege Seramik San. ve Tic. A.Ş.	126	OZBAL	Özbal Çelik Boru San. Tic. ve Taahhüt A.Ş.
103	GOLTS	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento San. ve Tic. A.Ş.	127	SARKY	Sarkuysan Elektrolitik Bakır San. ve Tic. A.Ş.
104	IZOCM	İzocam Tic. ve San. A.Ş.	128	ALCAR	Alarko Carrier San. ve Tic. A.Ş.

EK: 1.4 (Araştırma Kapsamında İncelenen BIST' te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi)

Sıra	Kod	İşletme Unvanı	Sıra	Kod	İşletme Unvanı
105	KONYA	Konya Çimento San. A.Ş.	129	ASUZU	Anadolu Isuzu Otomotiv San. ve Tic.A.Ş.
106	KUTPO	Kütahya Porselen San.A.Ş.	130	ARCLK	Arçelik A.Ş.
106	KUTPO	Kütahya Porselen Sanayi A.Ş.	131	AYES	Ayes Çelik Hasır Ve Çit Sanayi A.Ş.
107	MRDIN	Mardin Çimento San. ve Tic. A.Ş.	132	BALAT	Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş.
108	NIBAS	Niğbaş Niğde Beton San. Ve Tic. A.Ş.	133	BFREN	Bosch Fren Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
109	NUHCM	Nuh Çimento San. A.Ş.	134	DITAS	Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat ve Teknik A.Ş.
110	TRKCM	Trakya Cam San. A.Ş.	135	EGEEN	Ege Endüstri ve Tic. A.Ş.
111	USAK	Uşak Seramik Sanayii A.Ş.	136	EMKEL	Emek Elektrik Endüstrisi A.Ş.
112	UNYEC	Ünye Çimento San. ve Tic. A.Ş.	137	EMNIS	Eminiş Ambalaj San. ve Tic. A.Ş.
113	YBTAS	Yibitaş Yozgat İşçi Birliği İnş. Malz. Tic. ve San. A.Ş.	138	FMIZP	Federal-Mogul İzmit Piston ve Pim Üretim Tesisleri A.Ş.
114	BRSAN	Borusan Mannesmann Boru San. ve Tic. A.Ş.	139	FROTO	Ford Otomotiv San. A.Ş.
115	BURCE	Burçelik Bursa Çelik Döküm San.A.Ş.	140	GEREL	Gersan Elektrik Tic. ve San. A.Ş.
116	BURVA	Burçelik Vana San. ve Tic. A.Ş.	141	IHEVA	İhlas Ev Alet. İmalat San. ve Tic. A.Ş.
117	CELHA	Çelik Halat ve Tel San. A.Ş.	142	JANTS	Jantsa Jant San. ve Tic. A.Ş.
118	CEMAS	Çemaş Döküm San. A.Ş.	143	KARSN	Karsan Otomotiv San. ve Tic. A.Ş.
119	CEMTS	Çemtaş Çelik Makina San. ve Tic. A.Ş.	144	KATMR	Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. ve Tic. A.Ş.
120	DMSAS	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri San. A.Ş.	145	KLMSN	Klimasan Klima San. ve Tic. A.Ş.
121	DOKTA	Döktaş Dökümcülük Tic. San. ve A.Ş.	146	OTKAR	Otokar Otomotiv ve Savunma San. A.Ş.
122	ERBOS	Erbosan Erciyas Boru San.ve Tic. A.Ş.	147	PARSN	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.

EK: 1.5 (Araştırma Kapsamında İncelenen BIST' te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin Listesi)

Sıra	Kod	İşletme Unvanı	Sıra	Kod	İşletme Unvanı
123	EREGL	Ereğli Demir ve elik Fabrikaları T.A.ř.	148	SILVR	Silverline Endüstri ve Ticaret A.ř.
124	IZMDC	İzmir Demir elik San. A.ř.	149	TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.ř.
150	TMSN	Tmosan Motor ve Traktör San. A.ř.	154	VESTL	Vestel Elektronik San. ve Tic. A.ř.
151	PRKAB	Türk Prysmian Kablo ve Sistemleri A.ř.	155	ADEL	Adel Kalemciлик Tic. ve San. A.ř.
152	TTRAK	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.ř.	156	SERVE	Serve Kırtasiye San. ve Tic. A.ř.
153	VESBE	Vestel Beyaz Eşya San. ve Tic. A.ř.			

EK: 2 (Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalara İlişkin Verilerin Toplanmasında Kullanılan Kontrol Listesi)

Açıklama Konusu	Açıklama Var (1)	Açıklama Yok (0)
Muhasebe Politikası Değişikliğine İlişkin Açıklama		
Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelere İlişkin Açıklama		
Yürürlüğe Girmiş Yeni Standart, Yorum ve İyileştirmelerin Finansal Tablolar Üzerindeki Önemli Etkisinin Olup Olmadığına İlişkin Açıklama		
Yayınlanmış Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Standartların Beklenen Etkisine İlişkin Açıklama		
Yayınlanmış Ancak Henüz Yürürlüğe Girmemiş Standartların Finansal Tablolar Üzerindeki Önemli Etkisinin Olup Olmadığına İlişkin Açıklama		
Tahminlerdeki Değişikliğe İlişkin Açıklama		

EK: 3 (Seçilen Muhasebe Politikalarına İlişkin Verilerin Toplanması Kullanılan Kontrol Listesi)

TMS 2 STOK DEĞERLEME YÖNTEMİNİN SEÇİMİ
<ul style="list-style-type: none">○ GERÇEK PARTİ MY (1)○ FİFO Y (2)○ AOM Y (3)○ DİĞER (4)
TMS 16 AMORTİSMAN YÖNTEMİ
<ul style="list-style-type: none">○ DOĞRUSAL (1)○ HIZLANDIRILMIŞ (2)○ ÜRETİM MİKTARI (3)○ DİĞER (4)
TMS 16 MDV DEĞERLEME YÖNTEMİ
<ul style="list-style-type: none">○ MALİYET MODELİ (1)○ YENİDEN DEĞERLEME MODELİ (2)○ MALİYET VE YENİDEN DEĞER. BİRLİKTE (3)○ DİĞER (4)
TMS 38 MADDİ OLMAYAN DUR. VAR. DEĞ.
<ul style="list-style-type: none">○ MALİYET MODELİ (1)○ YENİDEN DEĞERLEME MODELİ (2)○ MALİYET VE YENİDEN DEĞER. BİRLİKTE (3)○ DİĞER (4)
TMS 40 YAT. AMAÇ.GAYRİMENKULLERİN DEĞ.
<ul style="list-style-type: none">○ MALİYET YÖNTEMİ (1)○ GERÇEĞE UYGUN DEĞER(GUD) Y. (2)○ MALİYET VE GUD BİRLİKTE (3)○ YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL YOK (4)○ DİĞER (5)

EK: 4 (Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalara İlişkin Verilerin Toplanmasında Kullanılan Kontrol Listesi)

MUHASEBE POLİTİKASI DEĞİŞİKLİĞİ	
İsteğe Bağlı Değişiklik	Var (1)
	Yok (0)
Yeni standartlar ve UFRYK yorumları nedeniyle değişiklik	Var (1)
	Yok (0)
YENİ STANDARTLARIN ERKEN UYGULANMASI	Seçme (1)
	Seçmeme (2)
MUHASEBE HATASI	Var (1)
	Yok (0)

