

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİM
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MUHASEBE POLİTİKALARININ FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ BİST-100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNE İNCELEME**

HAZIRLAYAN

PINAR CÖMERTOĞLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. DENİZ UMUT DOĞAN

ANKARA-2022

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 19 / 08 / 2022

Öğrencinin Adı, Soyadı: Pınar CÖMERTOĞLU

Öğrencinin Numarası: 21820349

Anabilim Dalı: Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı

Programı: Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

Tez Başlığı: Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Açısından Değerlendirilmesi BIST-100 Şirketleri Üzerine İnceleme

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 77 sayfalık kısmına ilişkin, 01/08/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: 19 / 08 / 2022.

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

Prof. Dr. Deniz Umut DOĞAN

TEŞEKKÜR

Bu çalışma, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Bölümünde yüksek lisans öğrencisi olduğum dönemde, çok değerli hocam sayın Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN danışmanlığında hazırladığım, yüksek lisans tezinden oluşmaktadır.

Bu tezin yazılmasında, tahmin edileceği üzere birçok kişinin emeği ve desteği bulunmaktadır. Aşağıda anacağım tüm şahıslara minnettarlığımı belirtmek isterim.

Yüksek lisans eğitimim boyunca, ihtiyaç duyduğum her konuda sorularımı içtenlikle yanıtlayan, tez çalışmasının planlanmasında, yürütülmesinde, sonuca ulaşmasında engin bilgi ve tecrübesinden yararlandığım Prof. Dr. Deniz UMUT DOĞAN'a sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Hayatımın her basamağında bana ışık tutan, emektar canım ailem annem Raziye ve babam Resul'e; beni her konuda destekleyen canım eşim Mehmet'e, bu zorlu süreçte bana ilham kaynağı olan sesleriyle yolumu aydınlatan kıymetli evlatlarım Mehmet Emir CÖMERTOĞLU ve Mehmet Eymen CÖMERTOĞLU'na teşekkür ederim.

Gerek tecrübesiyle gerek yönlendirmesiyle her zaman manevi desteğini esirgemeyen Genel Müdürümüz Mustafa Zihni ÇETİNDAG'a, sevgili arkadaşım Şermin UYSAL'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Tez konusunun belirlenmesinden başlayarak, sonuçlanmasına kadar tüm süreçte tez içindeki bilgilerin; bilimsel etik ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildirmek isterim.

Bu çalışma, çocuklarıma ithaf edilmiştir.

PINAR CÖMERTOĞLU

Ankara, 2022

ÖZET

Pınar CÖMERTOĞLU, Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Açısından Değerlendirilmesi BIST-100, Şirketleri Üzerine İnceleme, Başkent Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı, 2022

Yaşadığımız yüzyılda işletmelerin uluslararası piyasalarda daha etkin ve verimli bir şekilde yer almaları, varlıklarını sürdürebilmeleri için finansal bilgilerini kamuoyuna şeffaf bir şekilde açıklamak zorundadırlar. Bu açıdan işletmeler ticari faaliyetlerini yansıtan muhasebe ve finansal bilgilerini belirli kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına sunmaları gerekmektedir. Bu bilgiler işletmeler tarafından finansal raporlama süreci ile oluşmaktadır. Finansal raporlama; muhasebenin çıktısı olarak görünen işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını gösteren ve işletme hakkında bize tahminde bulunmaya yarayan tablolardır. Finansal tabloların oluşumu işletmelerin tercih ettiği finansal raporlama ve muhasebe standartları çerçevesinde yer alan muhasebe politikaları kapsamında oluşmaktadır.

Finansal tablo kullanıcıları, muhasebenin temel kavram gereği finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını ve muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanmasını istemektedirler. Bu kapsamda muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde oluşan değişiklikler ile hatalar finansal tabloların güvenilirliğini etkileyen uygulamalardır. İşletmeler bazı dönemlerde muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilir. Bu bağlamda politika değişikliklerini finansal tabloların ek parçası olan dipnotlar bölümünde açıklamak zorundadırlar.

Bu çalışmanın amacı; Muhasebe Standartları çerçevesinde borsada işlem gören işletmeler tarafından TMS 8 Standardı uyarınca muhasebe politika tercihleri ve açıklanma düzeyleri incelenerek işletmelerin mevcut durumlarının tespit edilmesidir. Çalışmanın ilk bölümünde; UFRS/TMS alanında yapılan çalışmalara ve finansal raporlamanın unsurlarına yer verilmiş olup finansal tablolarda karşılaştırmalı bilgi sunumu ve dipnotlardan söz edilmiştir. İkinci bölümde; uygulanması zorunlu muhasebe politikaları, alternatifli muhasebe politikaları, muhasebe tahmin ve hatalara ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup konular örnekler ile desteklenmiştir. Üçüncü bölümde; BIST 100 endeksi baz alınarak farklı sektörlerde yer alan işletmelere ait 2016-2017-2018-2019-2020 yıllarına ilişkin dipnotlarında yer alan 5 muhasebe politikası incelenmiştir. Ayrıca yıl bazında sektörlerin muhasebe politika tercihlerine yönelik verilerin karşılaştırılması

yapılarak yıllara göre gerçekleşen değişiklikler açıklanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, sektörlerin büyük oranda muhasebe politika yöntem seçimlerinde açıklama yaptığı, TMS 23 borçlanma maliyetleri standardının en yüksek açıklama yapılmayan standart olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminleri, Hatalar, Dipnotlar, BIST-100

ABSTRACT

Pınar CÖMERTOĞLU, Evaluation of Accounting Policies in Terms of Financial Statements Analysis on BIST-100 Companies, Baskent University – Institute of Social Sciences, International Financial Reporting and Auditing Master’s Program with Thesis, 2022

In the century we live in, businesses have to disclose their financial information to the public in a transparent manner in order to take part in international markets more effectively and efficiently and to maintain their existence. In this respect, enterprises are required to provide accounting and financial information reflecting their commercial activities to information users within the framework of certain rules. This information is formed by the financial reporting process by the enterprises. Financial reporting; are the tables that show the financial condition of the enterprises, the results of their activities that appear as the output of accounting and serve to give us an estimate about the enterprise. The formation of financial statements occurs within the scope of accounting policies within the framework of financial reporting and accounting standards preferred by enterprises.

Users of financial statements want financial statements to be comparable and accounting policies to be applied consistently as a basic concept of accounting. In this context, changes and errors in accounting policies and accounting estimates are practices that affect the reliability of financial statements. Businesses may change their accounting policies in some periods. In this context, they must explain the policy changes in the footnotes section, which is an additional part of the financial statements.

The aim of this study is; To determine the current status of the enterprises by examining the accounting policy preferences and disclosure levels in accordance with IAS 8 Standard by the enterprises traded on the stock exchange within the framework of Accounting Standards. In the first part of the study, studies in the field of IFRS / IAS and the elements of financial reporting were included and comparative information presentation and footnotes were mentioned in the financial statements. In the second part, explanations on mandatory accounting policies, alternative accounting policies, accounting forecasts and errors are included and the topics are supported with examples. In the third part, based on the BIST 100 index, 5 accounting policies included in the footnotes for the years 2016-2017-2018-2019-2020 belonging to enterprises in different sectors were examined. In addition, the data for the accounting policy preferences of the

sectors were compared on a yearly basis and the changes realized according to the years were explained. According to the results of the study, it was determined that the sectors largely made statements in their accounting policy method choices and that IAS 23 borrowing costs were the highest disclosure or undisclosed standard.

Key Words: Accounting Policies, Accounting Estimates, Errors, Footnotes, BIST-100

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	VI
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	3
1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE DÜNYADA GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR.....	3
1.2. TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	5
1.3. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI, KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK KAVRAMI VE DİPNOTLAR.....	9
1.3.1. Finansal Bilginin Tanımı ve Özellikleri.....	9
1.3.2. Finansal Raporlamanın Amacı.....	12
1.3.3. Finansal Tabloların Sunuluşu.....	13
1.3.4. Nakit Akış Tablosu.....	15
1.3.5. Finansal Tablo Kullanıcıları ve Finansal Tablonun Unsurları.....	16
1.3.6. Finansal Tabloların Karşılaştırmalı Bilgi Sunumu ve Açıklama Örneği.....	17
1.3.7. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dipnotlara İlişkin Bilgiler.....	20

BÖLÜM 2. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİN VE HATALARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR VE ÖRNEKLER.....	21
MUHASEBE POLİTİKALARI.....	21
2.1.Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması.....	21
2.1.1. Belirli Koşullarda Uygulanması Zorunlu Olan Muhasebe Politikaları.....	22
2.1.2. Alternatifli Muhasebe Politika Uygulamaları ve Örnekler.....	23
2.1.3. Muhasebe Politikalarının Etkileri.....	25
2.1.3.1. Muhasebe Politika Seçimlerinin İşletmelere Olan Etkisi.....	25
2.1.3.1.1. Muhasebe Bilgi Sistemine ve İç Kontrol Sistemine Olan Etkisi.....	25
2.1.3.1.2. Bağımsız Denetime Olan Etkisi.....	26
2.1.3.1.3. Finansal Analize Etkisi.....	27
2.1.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler.....	27
2.1.5. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar ve Örnekler.....	28
2.2. MUHASEBE TAHMİN DEĞİŞİKLİĞİ VE MUHASEBE HATALARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR.....	29
2.2.1. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Örnekler.....	30
2.2.2. Muhasebe Hatalarındaki Değişiklikler ve Örnekler.....	31
BÖLÜM 3. MUHASEBE POLİTİKALARININ FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ BIST 100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNE İNCELEME.....	34
3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI.....	34
3.2. LİTERATÜR TARAMASI.....	34
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	36

3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLANDIRILMASI.....	36
3.5. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLAR.....	41
3.5.1. BIST 100 Endeksinde Farklı Sektörlerde Yer Alan İşletmelerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 Yıllarına Ait Muhasebe Politika Tercihleri ve Açıklanma Düzeyleri.....	41
3.5.1.1. Stok Değerleme Yöntemleri.....	41
3.5.1.2. Maddi Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimleri.....	48
3.5.1.3. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Seçimleri.....	55
3.5.1.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimleri.....	61
3.5.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntemleri.....	67
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	74
KAYNAKLAR.....	78

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
AFB:	Accounting Principles Board / Muhasebe Prensipleri Kurulu
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants / Amerikan Yetki Belgeli
ASC:	Accounting Standards Committee / Muhasebe Standartları Komitesi
BİST:	Borsa İstanbul
BOBİ FRS:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
FASB:	Financial Accounting Standards Board
IASC:	International Accounting Standards Board /
IFRS:	International Financial Reporting Standards
IOSCO:	International Organization of Securities Commission
KAP:	Kamu Aydınlatma Platformu
KGK:	Kamu Gözetim Kurumu
TMUD:	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Muhasebe İlkeleri Odaları Birliği
UFRS:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
USGAAP:	Us Generally Accepted Accounting Principles
E. T. :	Erişim Tarihi

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Türkiye'deki Muhasebe Standartları Alanında Çalışma Yapan Kuruluşlar.....	6
Tablo 2. Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri.....	23
Tablo 3. Araştırma Kapsamında İncelenen BIST 100 Endeksinde İşlem Gören İşletmelerin Listesi.....	36
Tablo 4. BIST- 100 Endeksindeki Şirketlerin 2020 Yılı Sektör Dağılımı.....	40
Tablo 5. Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları.....	41
Tablo 6. Sektörlere Göre 2016 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri.....	43
Tablo 7. Sektörlere Göre 2017 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri.....	44
Tablo 8. Sektörlere Göre 2018 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri.....	45
Tablo 9. Sektörlere Göre 2019 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri.....	46
Tablo 10. Sektörlere Göre 2020 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri.....	48
Tablo 11. Sektörlere Göre 2016 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri...	49
Tablo 12. Sektörlere Göre 2017 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri...	51
Tablo 13. Sektörlere Göre 2018 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri...	52
Tablo 14. Sektörlere Göre 2019 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri...	53
Tablo 15. Sektörlere Göre 2020 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri...	54
Tablo 16. Sektörlere Göre 2016 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri.....	56
Tablo 17. Sektörlere Göre 2017 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri.....	57
Tablo 18. Sektörlere Göre 2018 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri.....	58

Tablo 19. Sektörlere Göre 2019 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri.....	59
Tablo 20. Sektörlere Göre 2020 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri.....	61
Tablo 21. Sektörlere Göre 2016 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri.....	62
Tablo 22. Sektörlere Göre 2017 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri.....	63
Tablo 23. Sektörlere Göre 2018 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri.....	64
Tablo 24. Sektörlere Göre 2019 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri.....	65
Tablo 25. Sektörlere Göre 2020 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri.....	66
Tablo 26. Sektörlere Göre 2016 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri.....	68
Tablo 27. Sektörlere Göre 2017 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri.....	69
Tablo 28. Sektörlere Göre 2018 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri.....	70
Tablo 29. Sektörlere Göre 2019 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri.....	72
Tablo 30. Sektörlere Göre 2020 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri.....	73

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	10
Şekil 2. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Açıklama Örneği.....	18
Şekil 3. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği.....	29
Şekil 4. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği.....	30
Şekil 5. Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklama Örneği.....	32

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada ekonomik hacmin artması ile birlikte dünya ticaret hacmi de buna paralel olarak artmaktadır. İşletmelerin uluslararası piyasalarda ki varlıklarını sürdürebilmeleri için finansal tablolarını kamuoyuna şeffaf bir şekilde sunmaları gerekmektedir. Ülkelerin birbirinden farklı yasa ve mevzuatlara sahip olması, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolarda farklılıkların oluşmasına sebep olmaktadır. Bu farklılıklar finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini azaltmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, muhasebenin temel kavram gereği finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını ve muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanmasını istemektedirler.

Dünya genelinde yapılan uyumlaştırma çalışmaları ile finansal tablolarda yer alan muhasebe farklılıklarının azaltılması amaçlanmaktadır. Bu çalışmalar ile birlikte, tabloların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve daha tutarlı hale gelmesi kolaylaşmaktadır. Böylelikle dünya genelinde ortak bir muhasebe dili oluşturularak; finansal raporlamalarda tekdüzelik esası kabul edilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına yönelik çalışmalar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yürütülmektedir. Türkiye’de ise Muhasebe Standartlarına yönelik çalışmalar (UMS/UFRS) ile uyumlu Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir.

Finansal tablolar işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi veren, muhasebe politikaları çerçevesinde oluşturulan tablolardır. Bu tablolar finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamakta ve ekonomik kararlar alınmasında fayda sağlamaktadır. Muhasebe politikaları işletmeler tarafından kullanılan ilke esas ve kurallar bütünü olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardında tanımlanmıştır. TMS 8 Standardının amacı; “muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kıstasları belirlemek, muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme esaslarını ve açıklamaları düzenlemek” şeklinde ifade edilmiştir (TMS 8, 2018).

Muhasebe standartları işletmeler için uygulaması zorunlu olan muhasebe politikalarının yanında alternatifli muhasebe politika seçim hakkını da sunmaktadır. İşletmeler muhasebe

politikalarında değişikliğe gidebilir; ancak bu değişikliği finansal tablolarda karşılaştırabilirliğin sağlanabilmesi için dipnotlarında açıklamak zorundadırlar (Haftacı & Kılınç, 2020).

Bu çalışma; BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ait TMS 8 uyarınca finansal tablolarda yer alan dipnotların incelenerek; muhasebe politika tercihlerinin sektör ve yıllara göre değişkenliğinin tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve bu alanda yapılan çalışmalar, Türkiye Muhasebe Standartlarının genel çerçevesi, bu çerçevede kurulan kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar, finansal raporlamanın amacı, finansal tablo unsurları ve kullanıcıları, finansal bilgi kavramı, nakit akış tablosu, finansal tablonun karşılaştırmalı bilgi sunumu ve tablolara ilişkin dipnotlar ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; muhasebe politika seçimleri ve uygulamaları, muhasebe politika değişiklikleri ve örnekler, uygulanması zorunlu muhasebe politikaları, alternatifli muhasebe politikaları, muhasebe tahmin değişikliği ve hatalara ilişkin açıklamalar ve örnekler ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise, BIST 100 endeksinde işlem gören işletmelerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ait dipnotlarında yer alan beş muhasebe politikası seçilerek uygulanmış oldukları muhasebe politika seçimleri ve açıklamalar incelenmiştir. Yıl bazında karşılaştırma yapılarak muhasebe politika yöntem seçimlerindeki değişikliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca literatür taraması yapılarak muhasebe politikalarında yapılan akademik çalışmalara yer verilmiştir.

BÖLÜM 1. MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE DÜNYADA GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR

Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları finansal tablo kullanıcıları için işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışı hakkında doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmalarını sağlamak, muhasebe ve finans alanında ortak bir dil oluşturmak için uygulamaya girmiş genel standartlardır. Ülkelerin birbirinden farklı mevzuat ve uygulamalarını daha anlaşılabilir kılmak, karşılaştırılabilirlik ve şeffaflığı sağlamak için ortak bir muhasebe diline her zaman ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası ticari faaliyetler ve küreselleşmenin etkisi ile muhasebe kavramı yıllara göre değişkenlik göstermektedir. Örtten (2000), muhasebe kavramını, “işletmelerdeki ekonomik olaylara ait kayıtlama, rapor düzenleme, düzenlenen raporları yorumlayarak ilgililere finansal açıdan yol göstermeye ilişkin usul ve kuralları öğreten ve teknik yönü daha ağır basan bir bilim dalı” olarak tanımlamaktadır. Güzel’e (2011) göre muhasebe, “finansal karakterli, para ile ifade edilebilen işlem ve olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlar halinde sunulması ve yorumlanması ile ilgili bir sanat” olarak tanımlamaktadır.

Sevilengül (2003) ise; “Bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi” olarak tanımlamaktadır. Tüm bu tanımlamalar doğrultusunda muhasebenin amacı; bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duyduğu faydalı finansal bilgileri sağlamaktır.

Muhasebe standartları, “muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlerine uygun olarak belirlenmiş tek düzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve yitinc tablolarına dayalı finansal tabloları, belirli amaçlar içinde ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirileri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği ya da ölçünlüğü anlamına gelen bir terim” olarak ifade edilmektedir (Yazıcı, 2004: 35).

Küreselleşen ekonomide işletmelerin ticari faaliyetlerde bulunması sonucu uluslararası düzeyde kabul görecekt muhasebe standartlarının oluşturulması zorunlu hale gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları süreci 1973'ten 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından uygulamaya geçirilmiştir. Komite yaptığı çalışmalar ile küresel ekonomide muhasebe standartlarının gelişimine büyük katkı sağlamıştır. Diğer yandan Ulusal Standartların yetersizliği, ülkeleri etkilemiş ve yeni Uluslararası Muhasebe Standartları geliştirilmiştir (Süer, 2003). Uygulamada hiçbir kuruluş IASC kadar etki yaratmamıştır. Muhasebe standartlarının gelişimine yönelik ülkelerde yapılan çalışmalar incelendiğinde:

- ABD standart oluşturmaya yönelik ilk çalışmalarını 1939 yılında başlamış ve AICPA (American Institute Of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni ile katkı sağlamaya çalışmıştır. Kuruluşun çalışmaları çeşitli nedenler ile başarısız olmuş ve 1965 yılında APB (Accounting Principles Board) tarafından 31 adet standart yayımlanmıştır. Bu kuruluşun çalışmaları gereksinimleri karşılayamamış olup kapatılmıştır (Karapınar, 2000: 59). Daha sonraki yıllarda çalışmaları günümüze kadar devam eden 1973'te kurulan ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board) FASB sorumlu kuruluş olmuştur.
- Ekonomisi gün geçtikçe büyüyen ve dünyanın önemli borsaları arasında gösterilen Çin Hükümeti 1992 yılında halka arz edilen işletmeler için muhasebe standartlarını (Accounting Regulation For Experimental Listed Companies) yayınlamıştır. Çin bu çalışmalarından sonra IAS modelini uygulamış ve muhasebe uygulamalarını kendi sistemlerine dahil etmiştir. Finans Bakanlığı tarafından IFRS kapsamında 16 adet muhasebe standartları yayımlanmıştır.
- İngiltere'de yapılan çalışmalarda, İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe standartlarına yönelik çalışmalarını 1970 yılına kadar yürütmüştür. 1970 yılından sonra Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee-ASC) kurulmuştur. 1976 yılında ise komite yeniden yapılandırılarak ASC adını almıştır. Standartların genel olması ve gereksinimleri karşılayamaması sebebi ile yeniden yapılandırmaya gidilmiştir. Bu dönemde standart oluşturma sürecinden Finansal Raporlama Konseyi sorumlu olmuştur. Konsey standartların gelişimine yönelik birçok

alandaki çalışma yapmıştır. Standartlara karşı oluşabilecek aykırı durumlarla mücadele için Finansal Raporlama Heyeti (Financial Reporting Review Panel- FRRP) kurulmuştur.

- Rusya’daki yapılan çalışmalarda ise, kendi ulusal muhasebe standartlarını 1988 yılında IAS/IFRS ile uyumlaştırmak için Rusya Maliye Bakanlığı tarafından 20 yeni standart yayımlanmıştır. Çalışma sürecinde Avrupa Birliği IFRS uygulamalarının gelişmesi için Rusya Federasyonu’na 2005 yılında proje sunmuştur. Ticari bankalar ve işletmeler finansal tablolarını projeye ve muhasebe standartlarına uygun hazırlamakla yükümlü tutulmuşlardır.
- Almanya ise, 1998 yılında yeni standartlar oluşturmak, danışmanlık yapmak ve uluslararası komitelerde ülkesini temsil etmek için Almanya Muhasebe Standartları Komitesi’ni (German Accounting Standards Committee-GASC) kurmuştur.

2002 yılında Avrupa Parlamentosu tarafından yapılan açıklamaya göre; 01.01.2005 tarihi itibarıyla AB’ye üye olan ve bu ülkelerde borsada işlem gören tüm işletmelerin UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu kılınmıştır. Bu karar doğrultusunda tüm ülkeler uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır. Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, IOSCO ve Dünya Bankası UFRS ile uyum çalışmalarını destekleyen örgütlerdir.

Muhasebe uygulamaları için dünyada benimsenen standart setler incelendiğinde; iki biçimde ele alındığı görülmektedir. Bunlardan ilki ilke bazlı, ikincisi ise kural bazlı standartlardır. IASB tarafından oluşturulan UFRS ilke bazlı standart, USGAAP ise kural bazlı standartlardır. İlke bazlı standartlar çok fazla kural içermeyip, bilgi kullanıcılarının yorumlarına açık standartlardır (Balsarı & Dalkılıç, 2007: 109). “İlke bazlı UFRS; konuyla ilgili ilkelerin nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşımla hazırlanmakta ve genel olarak finansal raporlamada işlemlerin ekonomik özünü temel almaktır” şeklinde ifade edilmiştir (Akgün, 2012). Kural bazlı standartlar ise, kuralların hatları çok keskin çizildiği standartlardır (Balsarı & Dalkılıç, 2007: 111).

1.2. TÜRKİYE MUHASEBE/FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe standartları, devletin yönlendirmesi ile gerçekleşmektedir. Yapılan ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkelere örnek alınarak oluşturulduğu görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında ilk önce Fransa mevzuatı, yayın ve hükümlerinin daha sonraki yıllarda ise Almanya’nın mevzuat ve yayınlarının etkisinin büyük

olduğu görülmektedir. 1987 sonrası ABD ile siyasi ilişkilerin gelişmesi sonucunda Amerikan Sisteminin etkisinde kalındığı görülmektedir. Türkiye’de muhasebe standartları konusundaki ilk adım Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD), Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirmesiyle başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarını, ulusal muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya çalışan TURMOB 1994 yılında T穆DESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) adlı kurumunu kurmuştur.

Türkiye’de muhasebe standartları alanında çalışma yapan birçok kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yılmaz, 2007: 142; Başpınar, 2004: 46-52):

- “İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Murakabe Kurulu, Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu,
- Türkiye Bakanlar Birliği, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)
- Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan çeşitli kuruluşlardır”.

Aşağıdaki tabloda ilgili kuruluşların yapmış oldukları çalışmalar özetlenmiştir:

Tablo 1: Türkiye’deki Muhasebe Standartları Alanında Çalışma Yapan Kuruluşlar

Kurum Adı	Kuruluş Yılı	Kuruluşun Amacı	Kuruluşun Yaptığı Çalışmalar
İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu	1964	Finansal yapılarına yönelik önlemler almak, Değerleme esaslarını belirlemek, muhasebe uygulamalarına katkı sağlamak	Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar
Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	1981	Yatırımcıların haklarını korumak,	Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Tebliği (30 adet

		sistemin güvenilir biçimde çalışmasını sağlamak	standart), 01.01.2005 tarihinde yayımlanmış olduğu tebliğde (33 adet standart), UMS/UFRS kapsamında yapmış olduğu değişiklikler
Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Komitesi	1987	Muhasebe Standartlarının gelişimine katkıda bulunmak	TÜRMOB çalışmalarına katkı sağlamak
Sigorta Murakabe Kurulu	1963	Sigorta Kuruluşlarının denetimini Sağlamak	Tekdüzen Hesap Planı Komitesinde yapmış olduğu çalışmalar, Finansal tabloların tek formatta hazırlanması
Muhasebe Standartları Komisyonu	1990	Muhasebe standartlarının tek merkezden yönetilmesini sağlamak	26 Aralık 1992 yılında İnolu MSUGT yayımlamıştır.
Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	1994	Finansal tabloların düzenlenme esaslarını belirlemek ve tek düzeni sağlamak	14 Nisan 1996 yılında 11 adet muhasebe standart taslağının kabulüne onay verilmiştir.1 Ocak 1997 yılında yürürlüğe girmiştir.
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu	1999	Bankaların hesap ve kayıt düzenleri kısmında tekdüzen ve şeffaflığın sağlanabilmesi, kayıt dışılığın önüne geçmek, konsolide olmayan finansal tabloların gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasını sağlamak	2002 yılında Muhasebe Uygulama Tebliği ve 17 adet muhasebe standart, 2006 yılında bankaların muhasebe işlemlerinde TMS'yi esas almaları zorunludur.
Türkiye Bankalar Birliği	1958	Alınacak kararlarda rekabeti artırmak,	1962 yılında kredi başvurusunda bulunanlar için bilanço ve gelir

		haksız rekabetin önüne geçmek, bankacılık mesleğinin gelişimine katkı sağlamak	tablosu formatları yayımlamıştır. 1987 yılında TBB'nin izni olmadan hesap açma işlemlerinin yapılmaması kararı alınmıştır. 2002 yılında 19 adet muhasebe standart yayımlanmış ve 2006 yılında TMS/IFRS uygulamalarına geçilmiştir.
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)	2011	Finansal bilgilerin, doğru, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, yatırımcıları korumak	IASB tarafından yayınlanan tüm standartların Türkçeye çevrilmesi, muhasebe standartlarının yayımlanması ve geliştirilmesidir.

Kaynak: Başpınar, 2004:47-48 & Güneş, 2014:13 faydalanarak hazırlanmıştır.

TTK'nın 88. maddesinde muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Bu maddenin birinci fıkrasına göre; “gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, Kavramsal Çerçeve’de yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar” açıklaması yer almaktadır.

Uygulamada hangi işletmelerin TMS/IFRS uygulayacağı KGK'nın kararları ile belirlenmektedir. KGK'nın 2012 yılı Temmuz ayında yayımladığı karara göre; kamu yararına ilişkin faaliyette bulunan kuruluşların, Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi olan kuruluşların finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/IFRS uygulamasına karar verilmiştir. Dolayısıyla yalnızca borsada işlem gören işletmeler değil, tüm işletmeler UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını uygulamak zorundadırlar.

KGK'nın 2014 yılında yayımladığı kararda ise, sermaye piyasası dışında olup, bağımsız denetime tabi olan kuruluşların TMS/IFRS uygulamaları işletmelerin kendi isteğine bırakılmıştır. Bugün halen geçerli olan ve 29.07.2017 tarihinde KGK tarafından Resmi Gazete’de yayımlanan karara göre; Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı olarak BOBİ FRS’yi uygulamaları gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmeler için BOBİ FRS

raporlamanın çerçevesini oluşturan ve 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

1.3. FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI, FİNANSAL BİLGİ KULLANICILARI, KARŞILAŞTIRILABİLİRLİK KAVRAMI VE DİPNOTLAR

Bu bölümde finansal bilginin tanımına ve özelliklerine yer verilecek olup, finansal raporlamanın amacı, finansal tablo kullanıcıları, finansal tablonun unsurları, karşılaştırılabilirlik kavramı ve finansal tablolarda sunulması gereken dipnotlar ayrıntılı şekilde açıklanarak genel bir değerlendirmeye varılacaktır.

1.3.1. Finansal Bilginin Tanımı ve Özellikleri

Günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte işletmelerin ticari faaliyetlerini yönetme anlayışları da buna paralel olarak değişmiştir. Dolayısıyla işletmeler bireysel değil, takım tabanlı organizasyonlar halinde çalışmaya başlamış, finansal ve finansal olmayan bilgi kavramları gün geçtikçe önem kazanmıştır. Bilgi tanım olarak; “herhangi bir konu hakkında açıklamalar sunan veri bütünü” olarak ifade edilmektedir (Güzel, 2011: 41). “Bu verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanmasını ve işlenmesini sağlayan sistemler ise bilgi sistemlerini oluşturmaktadır” (Akyüz, 2008).

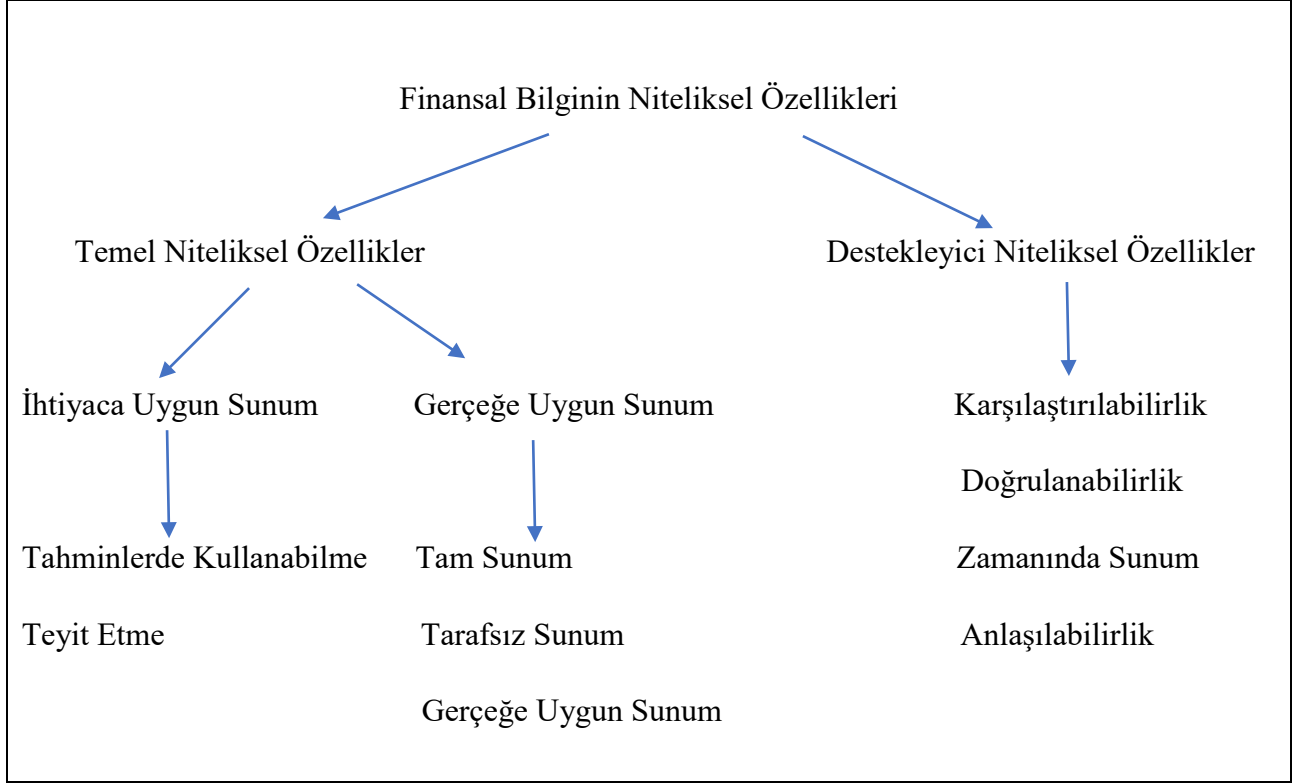
Muhasebede bilgi sistemi ise; diğer departmanlardan topladığı bilgileri işletmeler arası departmanlarda kontrol ve denetimi sağlamak için beş temel konuda bilgi oluşturmaya çalışan sistem olarak (Güzel, 2011):

- “Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi,
- İşletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar,
- Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrolü,
- Performans ölçümü ve değerlendirilmesi,
- Finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması” şeklinde ifade edilmektedir.

Finansal bilgi Kavramsal Çerçeve de finansal tablo kullanıcılarının karar verme gücünü etkileyen, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, tam ve eksiksiz bir şekilde sunulan bilgilerdir. Finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarına doğru ve anlaşılabilir şekilde aktarılabilmesi için bazı temel özellikleri taşıması gerekmektedir (Coşkun, 2016). Bu bilgilerin karşılaştırılabilir, anlaşılabilir,

doğrulanabilir ve zamanında tam olarak sunulmuş olması finansal bilginin faydasını arttıran özelliklerdir (www.kgk.gov.tr). Kamu Gözetimi Muhasebe Denetim Standartları Kurumu tarafından (KGK) Kavramsal Çerçeveye göre finansal bilginin temel özellikleri Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri



Kaynak: (www.kgk.gov.tr)

Kavramsal Çerçeveye göre; “finansal bilginin faydalı olabilmesi için ihtiyaca uygun olması ve belirtmek istenen verilerin gerçeğe uygun şekilde gösterilmesi” gerekmektedir. Dolayısıyla işletmeler finansal tablolarında belirtilen finans durumlarında, performanslarında ve nakit akışlarında yer alan bilgilerini gerçeğe uygun şekilde sunmak zorundadırlar.

Kavramsal Çerçeveye göre finansal bilginin temel niteliksel özellikleri aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

İhtiyaca Uygunluk; “Kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemesi veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip

olabilir” şeklinde tanımlanmaktadır (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.6). Örneğin; bankacılık sektörü güven esasına dayanan ve ülke ekonomisini büyük oranda etkileyen sektörler arasında yer alır. Bankalarda yaşanabilecek başarısızlıklar ülkenin ekonomisini büyük ölçüde etkilemektedir. Dolayısıyla kurumların sermaye yetersizliğinin belirlenmesinde finans temelli erken uyarı modelleri kullanılmaktadır. Müdahale kararlarında, müdahalenin niteliğine ve ölçüsüne göre ihtiyaca uygun kararlar verilebilmektedir.

Gerçeğe Uygun Sunum; “Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kelimelerle ve sayılarla ifade edilmektedir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.12).

Kavramsal Çerçeveye göre gerçeğe uygun sunumun doğru bir şekilde yapılabilmesi için bu üç özelliği taşıması gerekmektedir, Bunlar; tam sunum, tarafsız sunum, hatasız sunum.

- a) **Tam Sunum;** “bir kullanıcının sunulan olayı anlaması için gerekli tanımlamalar ve açıklamalar dâhil olmak üzere gereken tüm bilgileri içermektedir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal ifadesini ve rakamsal ifadenin neyi temsil ettiğini içerir” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.14).
- b) **Tarafsız Sunum;** “finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde taraflılığın olmadığı sunumdur” şeklinde açıklanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.15).
- c) **Hatasız Sunum;** “ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.18).

Kavramsal Çerçeveye göre finansal bilginin destekleyici özellikleri incelendiğinde;

Karşılaştırılabilirlik; bilgi kullanıcılarının tek bir kaleme bağlı kalmadan en az iki finansal tablo kalem arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları kıyaslayabilme imkânı sağlayabilmektedir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.25).

Doğrulanabilirlik ise; “bilgili ve bağımsız farklı gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir” şeklinde açıklamıştır (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.30).

Zamanında Sunum; “bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır” şeklinde ifade edilmiştir (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.33).

Anlaşılabilirlik ise; “Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar” şeklinde açıklamıştır (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.34).

1.3.2. Finansal Raporlamanın Amacı

Muhasebenin temel işlevi raporlama yapmaktır. Finansal raporlar ise işletmenin finansal durumunu ve performansını ifade etmektedir. Buna karşın finansal tabloların hazırlanması tek başına yetersiz gelmektedir. Finansal tablolarda aktarılan bilgilerin doğru bir şekilde yorumlanması önemlidir. Yorumların doğru yapılması ise raporların doğruluğuyla ilgilidir (Arikboğa, 2011: 3).

Bu durumda, finansal raporları işletmelerin finansal faaliyetlerinin resmi olarak raporlama süreci olarak tanımlamak mümkündür. Piyasa katılımcıları adına temel kaynağı oluşturmaktadır. Yatırımcılar, düzenleyici kuruluş ve diğer paydaşlar gibi bütün işletmeyle ilgilenenlerin arasındaki bilgi asimetrisi ve çatışmaları azalttığı görülmektedir (Al-Dmour, 2018: 3). Finansal raporlamalardaki temel amaç; kredi verenler, yatırımcılar ve borç verenler gibi kullanıcılar için işletmeyle ilgili ekonomik karar vermede ve işletmenin performans, finans durumu ya da finansal durumunda gözlemlenen değişikliklerle ilişkili bilgi toplamak ve vermektir. Bu bilgiden hareketle, çerçevenin temelini oluşturan genel amaçlı finansal raporlamadaki temel amaç; ekonomik kararların alınması konusunda finansal raporlamanın yararlı bilgi aktarması ve örgütün kurumsal kaynak ve nakit akışlarıyla ilgili net bilgi sunulmasıdır (Alkan, 2018: 107).

Kavramsal Çerçevde finansal raporlamanın amacı şu şekilde tanımlanmıştır: “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 1.2).

Finansal raporların çeşitli amaçları vardır. Bu amaçlar aşağıda özetlenmiştir (Dokur & Kaygusuz, 2009: 38):

- Kredi verenler, finansal rapor kullanıcılar ve yatırımcıların ekonomik kararlar almaları için yararlı bilgi sağlama,
- Gelecekte olacak nakit akımlarının değerlendirebilmesi için yararlı bilgi sağlama,
- Kaynaklar, varlıklar ve bu varlık/kaynaklardaki değişikliklerle ilişkili bilgi sağlama.

Finansal raporlar aracılığıyla finansal rapor kullanıcıları için işletme konusunda aşağıdaki bilgiler elde edilmektedir (Hilal, 2007: 37):

- Ekonomik kararların alınmasında fayda sağlayan bilgiler,
- Kurumun finansal durumunun değerlendirilmesi ve kıyaslama yapılabilmesi için gereksinim olan bilgiler,
- Kurumun amacına ulaşması ve mevcut kaynakların verimli kullanımı için gereken bilgiler,
- Kurum yöneticilerin başarı derecelerinin ölçülmesine yönelik gerekli bilgiler,
- Kurumun finansal olanaklarında gözlemlenen düşüş, yükseliş ve kurum için gereken kâr dağıtımının yapıp yapılmadığı konusundaki bilgiler,
- Vergi matrahının belirlenebilmesi için gereken bilgiler,
- Makro ekonomik kararlara yardım edecek istatistiki bilgiler,
- Kurumu kontrol etme imkânı sağlayacak bilgiler,
- Kurum yöneticilerinin geleceğe yönelik alacakları kararlarda yarar sağlayacak bilgiler.

Genel olarak finansal raporlamanın amacı; “işletmelerin ve kuruluşların, finansal performansı ve durumu hakkında bilgi sağlamaktır” (Ersoy, 2005). Dolayısıyla finansal raporlamalar işletme ve finansal bilgi kullanıcıları için son derece önemli, vazgeçilmez unsurlardır.

1.3.3. Finansal Tabloların Sunuluşu

İşletmelerin finansal performans ve durumunu biçimlendirilmiş olarak sunan finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarının kurum için önemli ekonomik karar almasında yardımcı

olmaktadır (Kızıllı, 2016: 9). TMS 1 Standardın, kurumlar tarafından yayımlanması zorunlu olan finansal tabloların içerik ve taşıması gereken şekil koşullarının açıklandığı görülmektedir (Bayrı, 2010: 93).

Finansal tablolar aracılığıyla yöneticilerin, işletme kaynaklarını etkin ve verimli kullanıp kullanmadığı konusunda da bilgi vermektedir. Finansal tabloların bu amaçlara ulaşabilmek için işletmeyle ilişkili aşağıdaki bilgiler sunduğu görülmektedir:

- “Varlıklar,
- Borçlar,
- Özkaynaklar,
- Gelir ve Giderler, karlar ve zararlar dahil,
- Ortakların ortaklık sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları.”

Bu bilgiler, kurumun gelecekteki nakit akışı ve bunların zamanıyla kesinliği konusunda finansal tablo kullanıcılarının tahminlerine katkı sağlamaktadır (Kızıllı, 2016: 9). TMS 1 Standardına göre tam bir finansal tablolar setinin kapsamı gerekenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- “Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı dipnotlar,
- İşletmenin; bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması söz konusu olduğunda, finansal tablo kalemlerinden birini geriye dönük olarak tekrar ifade etmesi durumunda ya da finansal tablo kalemlerinin yeniden sınıflandırılması gerektiğinde karşılaştırılabilir olması sebebiyle bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu” (TMS 1: 3).

Standardın uygulama kapsamına bakıldığında, TFRS'ye uygun olarak hazırlanarak sunulan finansal tablolardan oluştuğu görülmektedir. Ancak kurumların TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardına göre düzenlenen ara dönem finansal tabloları içerik ve yapısına uygulanmamakla beraber, ara dönem tablolarına sadece standardın “İşletmenin Sürekliliği, Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS' lerle Uyumu, Önemlilik ve Birleştirme, Muhasebenin Tahakkuk Esası ve Netleştirme hükümleri” uygulanır. Standartlar, gerek bireysel gerekse konsolide finansal tablo sunan bütün kurumlar tarafından uygulanır (Gökçen & Ataman & Çakıcı, 2016: 194).

1.3.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, tahakkuk esasına dikkate alınarak hazırlanan gelir tablosuyla dönem süresince gerçekleşen nakit akışlarının arasında mutabakat sağlayan tablolardır. Gelir tablolarında net kârın hesaplanması için, o tarih itibari ile tamamlanmıştır. Tamamlanmamış işlemlerin dikkate alınarak; dolayısıyla gelir/gider tahakkuklarıyla ilişkili bazı varsayımların yapılması gerekir. Gelir tablosundaki kalemler ile ilgili ne kadar fazla varsayım yapılıyorsa bu varsayımlarla ilgili sonuçlarda o kadar fazla hata yapma ve finansal tablo kullanıcılarını yanıltma ihtimali doğmaktadır. Nakit akış tablosu, gerçekleşmiş nakit giriş-çıkışları dikkate alındığında kurumun değerlendirilmesi konusunda objektif bir unsura dönüşmektedir (Cavlak, 2017: 235).

Bu bilgilerden hareketle, nakit akış tabloları; hesap dönemi süresince görülen nakit akışları, nakit giriş çıkışları, kurumların tahsilatları ve ödemeleri, kullanım ve kaynak yerleri belirtilerek sunan tablolar olarak tanımlanmaktadır. Nakit hareketleri ile ilişkili sunulan ayrıntılı bilgiler sayesinde kurumun o günkü durumunu görülebildiği gibi ileriye yönelik tahminlerde de bulunulabilmektedir (Bayrı & Bayrakçoğlu 2019: 386). İşletmelerin; esas amaçlarının kar elde etmek olması karşısında, faaliyetlerinin devamının sağlanması, yükümlülüklerinin ödenebilmesi ve yatırımcılara getiri sağlanabilmesi için nakde ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle kurumlar tarafından, birbirlerine takip eden iki dönemin arasındaki nakit ve nakit benzeri varlık tutarlarında yaşanan değişimin ortaya koyulabilmesi için nakit esasına göre sunulan nakit akış tabloları hazırlanma zorunluluğu vardır (Beyazyol, 2021: 41).

Nakit akış tablosu kullanan yöneticiler, bu tablodan bazı faydalar sağlamaktadırlar. Bu faydaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Şensoy, 2002: 56):

- Kurumun likiditesini değerlendirme,
- Kâr payı dağıtım politikaları hakkında bilgi edinme,
- Finansman ve yatırım ihtiyaçlarını planlama,
- Kısa vadeli finansman ihtiyacını belirleme.

Özetle, her işletmenin yeterli nakit akışına ihtiyacı vardır. Bu olmadan üretim, satın alma, pazarlama, dağıtım ve benzeri faaliyetler yürütülemez. Gerçekten nakit akış tablosu, kurum için nakit oluşturan faaliyetler ve nakit çıkışına sebep faaliyetlerin açıkça görülmesine imkân sağlayan tablolardır (Schmidlin, 2014: 37).

1.3.5. Finansal Tablo Kullanıcıları ve Finansal Tablonun Unsurları

KGK tarafından 27.10.2018 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanan 01.01.2020 tarihi ve sonrası hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren Kavramsal Çerçeve'ye göre finansal tablo kullanıcıları asli ve diğerleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenler asli kullanıcı olup diğerleri ise diğer kullanıcılar olarak tanımlanmaktadır. İki ana grubun dışında da finansal tablo kullanıcıları şu şekilde sıralanmaktadır (Aktaş, 2013: 11):

- Ortaklar
- Yöneticiler
- Devlete Bağlı Kuruluşlar
- Kreditörler
- Müşteriler
- Tedarikçiler
- Sendika /Çalışanlar
- Mevcut Yatırımcılar
- Araştırmacılar
- Düzenleyici Kuruluşlar

Asli kullanıcılar işletme içi kullanıcıları olup işletmede yer alan yönetici ve çalışanlardan oluşmaktadır. Bu kullanıcılar işletme kaynaklarının yönetilmesinde, planlanmasında ve kontrol edilmesindeki gerekli olan bilgilere her zaman ihtiyaç duymaktadırlar (Ersoy, 2005).

İşletme dışı kullanıcıları ise; işletmenin faaliyet kararlarına katılmayan mevcut ve potansiyel kreditorler, müşteriler, ortaklar ve araştırmacılar olarak sıralanmaktadır.

Finansal tablolar işletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar alınmasında bilgi sağlayan aynı zamanda yönetimin yüklendiği sorumluluğun belirlenmesine imkân sağlayan tablolardır (Akdoğan & Tenker, 1998: 24). Kavramsal Çerçeve de finansal tablo unsurları incelendiğinde, finansal durum unsurları ve finansal performans unsurları olarak iki başlık altında karşımıza çıkmaktadır. Finansal durum unsurları; varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır. “Finansal performans unsurları ise işletmenin gelir ve giderleri olarak belirtilmektedir” (Alkan, 2018: 119). Bu kavramlara aşağıda kısaca değinilecektir:

Varlık, “geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.3).

Yükümlülükler, “işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.26).

Özkaynaklar, “özkaynak üzerindeki talep hakları, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra geriye kalan varlıkları üzerindeki haklarına yönelik talep haklarıdır” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.64).

Gelir, “özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.68).

Gider, “özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır” (Kavramsal Çerçeve, 2018: 4.33).

1.3.6. Finansal Tabloların Karşılaştırmalı Bilgi Sunumu ve Açıklama Örneği

Kavramsal Çerçeve’de karşılaştırılabilirlik, “kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer

niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemlle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kaleml gereklidir” şeklinde tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, 2018: 2.25).

Finansal tablo kullanıcılarının, işletme hakkındaki doğru bilgilere ulaşabilmeleri için sadece ilgili yıldaki bilgileri incelemeleri yeterli değildir. Dolayısıyla işletmelerin sahip olduğu varlıklar ve katlandığı yükümlülükler geçmiş yıllara ait karşılaştırmalı olarak tablolarda yer alması gerekmektedir. Tek bir yıla ait paylaşılan veriler işletmeye ait varlık ve yükümlülüklerindeki oluşabilecek değişiklikleri yansıtmamaktadır.

İşletmeler finansal tablolarını karşılaştırmalı sunuma dayanarak raporlarken art arda ikiden fazla dönemi kapsadığında, karşılaştırma en eski döneme veya kendinden bir önceki döneme göre yapılmaktadır. Cari dönem raporlarının anlaşılabilmesi için finansal tablo kalemleri sadece rakamsal bilgilerin değil, gerektiğinde tanımsal ve metinsel bilgilerde karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.

Karşılaştırmalı bilgi sunumuna ait hüküm ve esaslar TMS 1 standardında açıkça anlatılmıştır. Standarda göre finansal tablo kalemlerinin sunum ve sınıflandırılmasına ait değişimlerin oluşması durumunda karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılmalı ve aşağıda belirtilen açıklamaların uygulanması gerekmektedir (TMS 1: 41):

- “Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
- Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kaleml sınıfının tutarı,
- Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.”

Aşağıda Petkim Petrokimya Holding A.Ş ve Bağlı Ortaklıklarına ilişkin 31.12.2020 tarihli konsolide finansal tablo dipnotlarında yer alan karşılaştırmalı bilgi sunumuna ve önceki dönem finansal tabloların düzeltilmesine ilişkin açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 2: Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Finansal Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Açıklama Örneği

Karşılaştırmalı bilgiler ve önceki dönem finansal tabloların düzeltilmesi

“Grup, 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm prensibini yeniden gözden geçirmiş ve daha önce maliyet yöntemi ile muhasebeleştiriyor iken gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamaya başlamıştır. Grup, söz konusu muhasebe politikası değişikliği etkilerini TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” standardı uyarınca geriye dönük olarak düzeltilmiştir. TMS 1 (Revize) “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı önceki dönem konsolide finansal

tabloların yeniden düzenlenmeleri halinde bilançonun üç dönem olarak sunulması gerektiğini belirtir. Bu nedenle 31 Aralık 2020 tarihli bilanço, 31 Aralık 2019 ve 2018 tarihli bilançoların yeniden düzenlenmiş halleri ile karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. 31 Aralık 2018 tarihli bilançoda özkaynaklar içerisinde yer alan “Net dönem karı” hesabı, söz konusu yeniden düzenleme etkisi 31 Aralık 2018 tarihinden itibaren yapıldığı ve bu yeniden düzenlemenin 31 Aralık 2018 tarihinde sona eren yıla ait kar veya zarar tablosunda etkileri hesaplanmadığı için, geçmiş yıl karları ile toplulaştırılarak, “Geçmiş yıllar karları” hesabı içerisinde sunulmuştur. Söz konusu muhasebe politikası değişikliği ve düzeltmelerin konsolide finansal tablolardaki geçmiş yıllar karları ve net dönem karı üzerindeki etkileri aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2018

	Önceden Raporlanan Düzenlenmiş	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.476	1.713.208	1.714.684
Ertelenmiş Vergi Varlığı 235.467	270.900		35.433
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	-	135.888	135.888
Geçmiş Yıl Karları 3.457.530	1.895.643		1.541.887

31 Aralık 2019

	Önceden Raporlanan Düzenlenmiş	Yeniden Düzenleme Etkisi	Yeniden
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 1.905.182	1.476		1.903.706
Ertelenmiş Vergi Varlığı 258.524	261.426		2.902
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri 187.469	-		187.469
Geçmiş Yıl Karları 2.956.174	1.414.287		1.541.887
Net Dönem Karı-Ana ortaklık Payları 984.739	813.291		171.448
Dönem net karı mutabakatı ile ilgili düzeltmeler 1 Ocak - 31 Aralık 2019 - Önceden raporlanan Düzeltilmelerin etkisi			603.509
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer değişimi (190.498) Vergi düzeltmesi 19.050			
Dönem net karı mutabakatı ile ilgili düzeltmeler 1 Ocak - 31 Aralık 2019”			

Petkim Petrokimya Holding A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

31 Aralık 2020 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporundan

1.3.7. Finansal Tablolarda Sunulması Gereken Dipnotlara İlişkin Bilgiler

Dipnotlar, finansal tablolarda yer alan bilgilerle ilgili detaylı açıklamaların yer aldığı, işletmeye özgü durumları Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında açıklamayı gerektiren zorunlu bilgilerin bulunduğu tablolardır. Bununla birlikte dipnotlar, muhasebe politikalarının belirlendiği ve raporlama süreçlerinde uluslararası karşılaştırma yapılmasına imkân sağlayan tamamlayıcı ve açıklayıcı bilgilerin yer aldığı tablolardır. İşletmeler dipnotlarını sistematik ölçüde sunmaları ve bu sunuşlarını karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik üzerine belirlemeleri gerekmektedir. Akdoğan (2010) çalışmasında dipnotlara ilişkin ilkeleri ve bunların nasıl sunulacağına dair bilgileri aşağıda belirtmiştir:

- “Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan esasları ve kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili bilgileri sunar,
- IFRS tarafından gerekli görülen fakat finansal tabloların herhangi bir yerinde sunulmamış olan bilgileri açıklar,
- Finansal tablolarda yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için gerekli olan ek bilgiyi sağlar”.

Yukarıdaki bilgilere ek olarak dipnotlar sıra ile aşağıda açıklanan şekilde sunulmaktadır (Akdoğan, 2010):

- “Finansal tabloların IFRS’ye uygun olarak hazırlandığına dair bildirim,
- uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal tabloların içeriğinde sunulan kalemler için destekleyici bilgi,
- diğer tüm açıklamalar”.

BÖLÜM 2. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİN VE HATALARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR VE ÖRNEKLER

MUHASEBE POLİTİKALARI

Bu bölümde muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, uygulanması zorunlu muhasebe politikaları, politika tutarlılığı, muhasebe politikalarının değiştirilmesi ve raporlanması, muhasebe politikalarının etkileri, TMS 8 kapsamında tahmin ve hatalara ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup ilgili kısımlar örnekler ile açıklanmaktadır.

2.1.Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

Muhasebe politikaları, işletmeler için büyük önem arz eden finansal raporlamaların hazırlanmasında bilgi kullanıcılarına fayda sağlayan uygulamalar bütünü olarak ifade edilmektedir. Karapınar & Zaif (2013: 28) muhasebe politikası kavramını “Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler üzerindeki yasal düzenlemeler ve / veya standartlar çerçevesinde belirlenmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır” şeklinde tanımlamıştır.

Muhasebe politikaları finansal tabloların görünümünü etkileyen, işletmelerin durumunu yansıtan, belirli bir amaç doğrultusunda uygulanan politikalar olduğu bilinmektedir. İşletmeler için bu politikaların ne olduğundan ziyade neden seçildiği önemlidir (Haftacı & Kılınç, 2020). Dolayısıyla seçilen bu politikalar işletmelerin değerini maksimize etmek için uygulanabileceği gibi işletmenin mevcut durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek için de uygulanmış olabilir.

Literatür incelemesinde muhasebe politikalarının neden seçildiğinin belirlenmesinde işletmelerin üç önemli ekonomik yaklaşımdan birine veya diğerlerine karar verdiği görülmektedir. Bu yaklaşımlar; etkililik (verimli arabulma) yaklaşımı, faydacı yaklaşım/kazanç yönetimi ve bilgi asimetrisi (nakit akımı) yaklaşımıdır (Haftacı & Kılınç, 2020). Bu yaklaşımlara aşağıda kısaca değinilecektir:

- **Etkililik (Verimli Arabulma) Yaklaşımı:** Bu yaklaşım işletmelerin değerini maksimize etmek için muhasebe politika seçimlerinin uygulandığını belirtmektedir. Muhasebe Politikası seçiminde uygulanan politikalar işletmenin finansal durum ve performansını ölçmede yetersiz

kalırsa işletme uyguladığı muhasebe politikasında değişikliğe gidebilmektedir (Haftacı & Kılınc, 2020).

- **Bilgi Asimetrisi (Nakit Akımı) Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda işletme yöneticileri tarafından seçilen muhasebe politikaları, gelecekte ön gördüğü nakit akışlara ilişkin beklentileri yansıtmaktadır.
- **Faydacı Yaklaşım (Kazanç Yönetimi):** Bu yaklaşım ise; işletmelerde yer alan hak sahiplerinin sahip olduğu kazançların transfer edilmesine yönelik muhasebe politikalarının seçildiği yaklaşımdır (Haftacı & Kılınc, 2020). Burada işletme yöneticileri kendi faydalarını maksimize etmek için çaba sarf etmektedirler. Bu durum yatırımcıların yanılgısına sebep olabilir.

Yukarıda açıklanan muhasebe politikası seçimine yönelik bu üç yaklaşım birbirleriyle etkileşim halinde olan ve birbirlerini dışlamayan yaklaşımlardır.

Muhasebe Politikalarının seçiminde işletmelerin yapması gereken açıklamaları şu şekilde sıralayabiliriz (Aygün & Varıcı, 2013: 155):

- Muhasebe Politikasının neden seçildiğine dair açıklama
- Seçilen muhasebe politikalarının finansal tablolara olan etkisinin açıklanması
- Alternatifli muhasebe politikalarının seçilme nedenlerinin açıklanması
- Finansal tablolarda ilk kez kullanılan olağandışı politikalarının açıklanması

Muhasebe standartları işletmelerde uygulanması zorunlu olan muhasebe politikalarını sunarken bir yandan işletmelerin bazı koşullarda uygulayabilecekleri alternatifli muhasebe politikalarını da sunmaktadır. Aşağıda işletmelerin uygulayacakları zorunlu ve alternatifli muhasebe politikaları örnekler ile açıklanacaktır.

2.1.1 Belirli Koşullarda Uygulanması Zorunlu Olan Muhasebe Politikaları

İşletmeler finansal tablolarını standartta yer alan yasa ve mevzuat hükümlerine göre hazırlamak zorundadırlar. Zorunlu muhasebe politikaları ise işletmeler tarafından uygulanması zorunlu olan politikalarlardır. Standartta yer alan uygulanması zorunlu olan bazı muhasebe politikaları şu şekilde açıklanmaktadır:

TMS 2 Stoklar Standardına göre; “normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir” (TMS 2: 23).

Yukarıda açıklananların dışında “kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılarak belirlenir. Benzer niteliklere ve işletme açısından benzer kullanıma sahip bütün stoklar için, aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Niteliği veya kullanımını farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır” (TMS 2: 25). Standarda göre ikamesi olmayan stok kalemleri için gerçek parti maliyetinin kullanılması kaçınılmazdır.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında ise; amortisman yöntemlerinin seçiminde doğrusal, hızlandırılmış ya da üretim miktarına göre amortisman yöntemleri uygulanmaktadır. Burada dikkat edilecek husus ortaya çıkan ekonomik faydanın şirketin beklediği tüketim modelini yansıtacak şekilde seçilmesi gerektiğinin belirlenmesidir (TMS 16: 60).

TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması Standardında ise; “kiralama, kiraya verilen varlığın mülkiyet hakkından doğan risk ve faydaların kiraya veren ya da kiracıda olması durumuna göre sınıflandırılabilir” (TMS 17: 4). Standartta finansal kiralama veya faaliyet kiralaması yöntemleri seçilmektedir.

2.1.2. Alternatifli Muhasebe Politika Uygulamaları ve Örnekler

Yukarıda ele alınan tüm açıklamalar doğrultusunda işletmeler muhasebe politikalarını uygularken işletme yöneticileri kendi faydalarını maksimize etmek için bu politikaları bir araç olarak kullanmaktadırlar. Alternatifli muhasebe politikalarında işletmelerin uygulayabileceği birden fazla politika olup, işletme yönetimi finansal durumunu en iyi açıklayabilecek politikayı seçme hakkına sahip olduğu belirtilmektedir (Haftacı & Kılınç, 2020).

Aşağıdaki 2 nolu tabloda alternatifli muhasebe politika örnekleri gösterilmektedir.

Tablo 2: Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri

Standartlar	Standarda ait Konular	Alternatifli Muhasebe Politika Örnekleri
TMS 2	Stok Değerleme Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• FİFO• Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

		<ul style="list-style-type: none"> Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Ölçümleri	<ul style="list-style-type: none"> Gerçeğe Uygun Değer Maliyet Yöntemi
TFRS 1	TFRS'lerin İlk Uygulamasına İlişkin İstisnalar	<ul style="list-style-type: none"> Bazı TFRS'lerin Uygulanıp Uygulanmaması Konusunda Seçimler Tanınmaktadır
TMS 20	Varlıklara ilişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunumuna İlişkin Alternatifler	<ul style="list-style-type: none"> Ertelenmiş Gelir Olarak Muhasebeleştirme Varlığın Defter Değerinden İndirilerek Gösterme
TMS 20	Gelirlere İlişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunumuna İlişkin Alternatifler	<ul style="list-style-type: none"> Gelir Tablosunda Ayrı Bir Kalem Olarak ve Diğer Gelirler Altında Bir Gelir Olarak Muhasebeleştirme İlgili Giderden Düşülerek Gösterme
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> Sermaye Yaklaşımı Gelir Yaklaşımı
TMS 20	Parasal olmayan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> Gerçeğe Uygun Değer Nominal Değer
TFRS 3	İşletme Birleşmelerinde Azınlık Paylarının Ölçülmesi	<ul style="list-style-type: none"> Gerçeğe Uygun Değer İle Ölçülmesi İşletmenin Net Tanımlanabilir Varlıkları Üzerindeki Orantılı Payı Üzerinden
TMS 16	Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli
TMS 7	İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlarının Raporlanması	<ul style="list-style-type: none"> Brüt (Dolaysız) Yöntem Net (Dolaylı) Yöntem
TMS 7	Faiz ve Temettümlere İlişkin Nakit Akışlarının Sınıflandırılması	<ul style="list-style-type: none"> İşletme Faaliyeti Olarak Yatırım Faaliyeti Olarak Finansman Faaliyeti Olarak
TMS 1	Kapsamlı Gelir Tablosunun Formatı	<ul style="list-style-type: none"> Çeşit Esasına Göre Fonksiyon Esasına Göre

TMS 1	Finansal Durum Tablosunun Formatı	<ul style="list-style-type: none"> • Özel Sunum • Ayrıntılı Sunum
TMS 1	Kapsamlı Gelir Tablosunun Sunum Biçimleri	<ul style="list-style-type: none"> • Tek Tablo • İki Tablo
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet Modeli • Yeniden Değerleme Modeli
TMS 19	Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> • Dönem Kar/Zararında Muhasebeleştirme • Özsermaye İçinde Muhasebeleştirme
TMS 23	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> • Aktifleştirme • Giderleştirme
TFRS 4	Sigortacının Finansal Varlıklarının Yeniden Sınıflandırılması	<ul style="list-style-type: none"> • Yeniden Sınıflandırma Yapma • Yeniden Sınıflandırma Yapmama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolarda Bağlı Ortaklıklar, İş Ortaklıkları ve İştiraklerindeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet Bedeliyle • TFRS 9'a Göre

Kaynak: Haftacı & Kılınç, 2020: 355 ; Coşkun, 2016:28 faydalanılarak hazırlanmıştır.

2.1.3. Muhasebe Politikalarının Etkileri

İşletmelerin uygulamış oldukları muhasebe politika seçimlerinin finansal tablo ve finansal raporlara farklı etkileri bulunmaktadır. Ortaya çıkan bu etki finansal tablo kullanıcılarının kararlarını büyük oranda etkilemektedir.

2.1.3.1. Muhasebe Politika Seçimlerinin İşletmelere Olan Etkisi

İşletmelerin muhasebe politika seçimlerinde uygulamış oldukları yöntemlerin olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Muhasebe politika seçimlerinin, muhasebe bilgi sistemine, iç kontrol sistemine, bağımsız denetim ve finansal analizlere önemli etkileri bulunmaktadır. Bu etkiler aşağıda alt başlıklar halinde ayrıntıları ile açıklanacaktır.

2.1.3.1.1. Muhasebe Bilgi Sistemine ve İç Kontrol Sistemine Olan Etkisi

İşletme içerisinde yer alan bilgi kullanıcıları, stratejik kararlar alma aşamasında muhasebe bilgi sisteminin oluşturduğu bilgileri kullanmaktadırlar. Muhasebe bilgi sistemleri sadece işletme

içi bilgi kullanıcılarının gereksinimini değil, aynı zamanda işletme dışı bilgi kullanıcılarının da ihtiyaçlarını karşılamaktadır (Karacer & İbrahimoglu, 2003).

Muhasebe bilgi sistemi, geçmiş dönemde meydana gelen bilgilere, mevcut dönem ve gelecek döneme ait bilgilere ulaşılmasını sağlamaktadır. Böylelikle muhasebe bilgi sistemi geçmiş bilgileri karşılaştırarak ve geleceğe yönelik tahminlerde bulunarak bilgi kullanıcılarına işletme yönetimi için kolaylık sağlamaktadır. Akgün & Kılınç (2013) çalışmalarında, muhasebe bilgi sisteminin “işletme varlıklarının korunmasını sağlama, bu varlıklardaki değişiklikleri belirleme ve işletmenin finansal durumu ve eylemlerinin sonuçlarıyla ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sağlamak için, kontrolör ya da muhasebe müdürlüğü olarak adlandırılan bir işletme bölümüne yönetilmektedir” şeklinde bahsetmektedir. Bu durumda işletmelerin tercih edeceği muhasebe politikaları, işletmelerin finansal tablo kalemlerini etkilediği gibi, muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen bilginin ihtiyaca olan uygunluğunu da etkilemektedir.

Güvenilir finansal raporlar, işletme içi ve işletme dışı kullanıcıları için her zaman ihtiyaç duyulan raporlar olmuştur. Finansal raporların güvenilirliğini, standartlara uygun hazırlanan ve gerçeğe uygun düzenlenen bilgiler sağlamaktadır. Bazı durumlarda finansal tablolar farklı şekillerde düzenlenerek bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine yol açmaktadır. Gerçek dışı bilgilerin sunulduğu hileli finansal tablolar muhasebe skandallarına yol açmakla birlikte tablo kullanıcılarını büyük ölçüde yanıltmaktadır. Hileli finansal tabloların önüne geçmek için işletme içerisinde düzgün işleyen iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir. İç kontrol sistemi ile finansal tablolardaki hata riskinin en aza indirgenmesi ve güvenilir raporların oluşması sağlanmaktadır. Dolayısıyla iç kontrol sistemi muhasebe politika tercihlerinde doğru karar verilmesini etkileyen sistemlerdir.

2.1.3.1.2. Bağımsız Denetime Olan Etkisi

Muhasebe denetimi; “iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanan ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak, sonuçlarını bilgi kullanıcılarına aktarmak amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve topladığı kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 1995: 3). Denetimin bu bağlamdaki amacı; bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları bilgilerin güvenilirliği hakkında görüş bildirmektir. Araştırmanın üçüncü bölümünde yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporları incelendiğinde rapor içeriğinde; “Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili

açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir” açıklaması karşımıza çıkmaktadır. Bu açıklama muhasebe politikalarının bağımsız denetimle olan ilişkisini açıkça göstermektedir. Bu nedenle muhasebe politika seçimlerinin bağımsız denetim sürecine olan etkisinin önemli olduğu görülmektedir.

2.1.3.1.3. Finansal Analize Etkisi

İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken hangi muhasebe politika yöntemini tercih ettiklerini tablolarında açıkça göstermeleri gerekmektedir. Muhasebe standartları işletmeler için bazı durumlarda uygulayabilecekleri alternatif muhasebe politikalarını sunmaktadır. Dolayısıyla işletmeler alternatif uygulamalardan hangisini tercih ettiğini tablolarında belirtmelidir. Ayrıca işletmeler muhasebe politikalarında gerçekleşen değişiklikleri karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için dipnotlarında açıklamak zorundadır. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda finansal raporlarında uygulama değişikliklerini göstermeyen işletmeler, bilgi kullanıcılarının eriştikleri finansal bilgileri diğer kuruluşlar ile karşılaştırması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarının daha güvenilir ve bilinçli karar verebilmeleri finansal raporlamalarda yer alan açıklamalara bağlı olduğu bilinmektedir.

Finansal tablo analizleri, yönetim performansını ölçen karlılık, verimlilik ve risk gibi birçok alanda değerlendirme yapılmasını hedefleyen analizlerdir. Finansal tablo analizlerinden çıkan oranlar finansal tabloların yorumlanmasına büyük oranda katkı sağlamaktadır. Yukarıda da açıklandığı üzere finansal tablolarda yer alan bilgiler gerçeğe uygun bilgiler değil ise, bilgi kullanıcılarının analizlerini ve karar mekanizmalarını büyük ölçüde değiştirmektedir. Dolayısıyla finansal analizlerin muhasebe politikalarına olan etkileri önem arz etmektedir.

2.1.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Tutarlılık ilkesi gereği, finansal tablo kullanıcıları işletmelerin her dönemde aynı muhasebe politikalarının uygulanmasını bekler. Birbirini izleyen dönemlerde aynı muhasebe politikalarının uygulanması karşılaştırılabilirlik kavramı açısından önemlidir. Standart işletmelerin muhasebe politikalarında değişiklik yapabilmesine olanak sağlamaktadır. Muhasebe politikalarındaki değişiklik işletmelerin finansal tablolarındaki olayların daha güvenilir şekilde sunulmasını sağlayacak ise değişiklik yapılmasına izin verilmektedir (TMS 8: 14). Muhasebe politikalarındaki değişiklik, standardın değişmesi sonucu uygulanacak ise bu durum standardartta yer alan

hükümlere göre yapılmaktadır. Değişikliği sağlayacak hükümler bulunmuyor ise, işletme muhasebe politikalarındaki değişikliği geriye dönük olarak uygulamaktadır (TMS 8: 19). Standartta geriye dönük uygulama; “yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır” şeklinde ifade edilmiştir (TMS 8: 5).

Geçmişe dönük düzeltmeler işletmeler açısından maliyetli bir işlemdir. Yapılacak değişiklikler geriye dönük uygulama gerektirse de değişikliğin etkisi kümülatif olarak belirlenemiyor ise geriye dönük işlemler yapılmayabilir (TMS 8: 23).

2.1.5. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Açıklamalar ve Örnekler

İşletmeler muhasebe politikalarında yapmış olduğu değişiklikleri ve nedenlerini dipnotlarında açıklamak zorundadır. TMS 8 Standardında işletmelerin açıklaması gereken muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliğe ait maddeler aşağıda belirtilmiştir:

- a) Değişikliğe sebep olan standardın başlıkları
- b) Muhasebe politikasındaki değişikliğin geçiş hükümlerine göre yapıldığı
- c) Muhasebe politikasındaki değişikliğin geçiş hükümlerine göre yapıldığı
- d) Değişikliğin açıklanması
- e) Geçiş hükümlerine dair açıklama
- f) Geçmiş hükümlerin ileri dönemlere olabilecek etkileri
- g) Bir önceki döneme ait düzeltme tutarları
- h) Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır.
- i) Sunulmayan dönemlere ait düzeltme tutarları

Geriye dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değil ise bu duruma yol açan olaylar açıklanmalı ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı belirtilmelidir (TMS 8: 28).

Aşağıda 3 nolu şekilde Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 31.12.2018 yılında finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarındaki değişikliğe ait açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 3: Muhasebe Politikalarındaki Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği

“Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar”, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulan ve sözleşme şartlarında belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarının bulunduğu türev araç olmayan finansal varlıklardır. İlgili finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç veya kayıplardan, değer düşüklüğü kazanç ya da kayıpları ile kur farkı gelir veya giderleri dışında kalanlar diğer kapsamlı gelire yansıtılır. Söz konusu varlıkların satılması durumunda diğer kapsamlı gelire sınıflandırılan değerlendirme farkları geçmiş yıl karlarına sınıflandırılır. “Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar”, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar dışında kalan finansal varlıklardan oluşmaktadır. Söz konusu varlıkların değerlemesi sonucu oluşan kazanç ve kayıplar kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir.

Finansal Varlıklar

TMS 39'a Göre Önceki Sınıflandırma

IFRS 9'a Göre

Yeni Sınıflandırma

Nakit ve nakit
maliyet

Krediler ve alacaklar

İtfa edilmiş

Finansal varlıklarda yapılan diğer yeniden sınıflandırmaların hiçbirinin Şirket'in finansal durumu, kar veya zararı, diğer kapsamlı geliri veya toplam kapsamlı geliri üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır”

Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları

31 Aralık 2018 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporundan

Örnek açıklama incelendiğinde; işletmeler kendileri için belirlemiş olduğu muhasebe politikalarını, muhasebe politikalarında yapılan değişiklikleri ve bu değişikliklerin finansal tablolara olan etkisini açıkladığı görülmektedir.

2.2. MUHASEBE TAHMİN DEĞİŞİKLİĞİ VE MUHASEBE HATALARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Bu kısımda muhasebe tahmin değişikliği ve muhasebe hatalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup örnekler ile desteklenmiştir.

2.2.1. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Örnekler

İşletmeler finansal tabloların hazırlanması sürecinde ortaya çıkan belirsizliğin oluşması durumunda finansal tablo kalemlerini gerçekte tam olarak ölçemezler. Ancak kalemlerin değerini tahmin edebilirler (Gürdal, 2006: 8). Finansal tabloların hazırlanmasında makul tahminlerin bulunulması finansal tabloların güvenilirliğine zarar vermemektedir (TMS 8: 33).

Standartta muhasebe tahminlerindeki değişiklik; “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 belirtilmiştir (TMS 8: 5).

İşletmeler finansal tabloların hazırlanmasında tahmin değişikliğinin oluşması veya yeni bilgiler edinilmesi durumunda tahmin değişikliğinin gözden geçirilmesi ihtiyacı doğabilir (Gürdal, 2006: 8). Bu durumda yapılacak olan tahmin değişikliği hata niteliğinde olmayıp önceki dönemleri de kapsamamaktadır (TMS 8: 34).

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ileri dönemleri kapsayacak şekilde kar ya da zarar ile nitelendirilerek finansal tablolarda yansıtılmalıdır (TMS 8: 36). İleriye dönük uygulama ise; tahmin değişikliğinin yapıldığı dönem sonrası oluşacak işlem ve koşulların finansal tablolara yansıtılması olarak ifade edilmektedir (Aktaş, 2013: 71).

Değerleme yöntemi kullanılarak yapılan değişiklik muhasebe tahmin değişikliği olmayıp muhasebe politika değişikliği olarak belirtilmektedir. Bu ayrımın yapılmasının zor olduğu durumlarda değişiklik muhasebe tahmin değişikliği olarak kabul edilmektedir (TMS 8: 35).

Aşağıdaki 4 nolu şekilde Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 31.12.2016 yılında muhasebe tahminlerinde yapmış olduğu açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 4: Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğe İlişkin Açıklama Örneği

Önemli muhasebe tahmin ve varsayımları

“Şirket, 1 Ocak-31 Mart 2016 raporlama döneminden sonra duran varlık grubuna dahil olan yeraltı yerüstü düzenleri, bina, makine ve makinelere ait yazılımların faydalı ömürlerine ait tahminlerini gözden geçirmiş ve 10, 25, 8 ve 3 yıl olarak öngörülen bu duran varlıkların faydalı ömürlerini; yeraltı yerüstü düzenleri için 20 yıl, bina için 15-50 yıl aralığında, makine ve makinelere ait yazılımlar için ise 10 yıl olarak belirlemiştir. Ayrıca Şirket, 1 Ocak-30 Haziran

2016 raporlama döneminden sonra 10 yıl olan bazı üretim makinelerinin faydalı ömürlerini 20 olarak revize etmiştir. 2016 yılı içerisinde faydalı ömürlerde yapılan bu iki değişikliğin sonucunda 31 Aralık 2016 tarihinde sona eren döneme ait bilanço tablosunda stokları 9.904.206 TL, kar zarar tablosunda amortisman gideri 39.062.818 TL azalmış, ertelenmiş vergi gideri 7.812.564 TL artmış, dönem karı 31.250.254 TL ve hisse başına kar 0,096 Kr artmıştır”

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

31.12.2016 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporundan

2.2.2. Muhasebe Hatalarındaki Değişiklikler ve Örnekler

İşletmeler hangi sektörde faaliyet gösterirse göstereceği mutlaka muhasebe hataları ile karşılaşacaktır. Bu hatalar; matematiksel ve kayıt hataları, unutma ya da bilanço hataları şeklinde olabilir. Standartta hatalar “İşletmelerin finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerden oluşmaktadır. Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir” şeklinde açıklanmıştır (TMS 8: 5).

Dikkatsizlikler, yapılan yanlışlıklar ya da finansal bilgilerin yanlış yorumlanması muhasebe hatalarına yol açabilmektedir. İşletmeler finansal tablolarında önceki dönem hatalarını fark ettiğinde bu hataları geriye dönük olarak düzeltmelidirler. “Hatanın yapıldığı dönemi ilgilendiren karşılaştırmalı tutarlarını revize ederek geçmiş döneme ait yabancı kaynak, varlık ve öz kaynak açılış tutarlarını yeniden düzenlemelidir” (Gönen & Yükçü, 2012: 31).

İşletmeler dipnotlarında önceki dönem hatalarına ilişkin hususları aşağıda belirtilen maddeler halinde açıklamak zorundadırlar:

- Hataların neden olduğu
- Önceki dönemler için düzeltme tutarları
- Hataların sebep olduğu finansal tablo kalemlerinin etki alanının belirtilmesi
- Eski dönem başındaki düzeltme tutarları

- Geriye dönük düzeltmelerde düzeltmenin yapılmasına engel olan durumun açıklanması (Örten, 2017: 110).

Aşağıda 5 nolu şekilde Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklığın 31.12.2020 yılında muhasebe hatalarında yapmış olduğu açıklamaya yer verilmiştir.

Şekil 5: Muhasebe Hatalarına İlişkin Açıklama Örneği

“Grup yönetiminin TFRS 10 - “Konsolide Finansal Tablolar” ve TFRS 11 - “Müşterek Anlaşmalar” Standartları uyarınca yapmış olduğu değerlendirmeler sonucunda, 31 Aralık 2018 tarihinden itibaren tam konsolidasyon yöntemi ile konsolidasyona dahil edilen Ege Fren’in müşterek yönetime tabii işletme olarak, özkaynaktan pay alma yöntemiyle muhasebeleştirilmesine, SPK’nın 25 Ağustos 2020 tarihli görüşüne istinaden karar verilmiştir. Söz konusu hatanın etkileri TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar” standardı uyarınca geriye dönük olarak düzeltilmiştir. Söz konusu düzeltme sunulan ilk dönem olan 1 Ocak 2019 tarihinde yapılmış olup Grup’un 31 Aralık 2020, 31 Aralık 2019 ve 2018 tarihleri itibarıyla söz konusu yatırım “Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar” olarak muhasebeleştirilmiştir”. Buna istinaden yapılan düzeltme ve sınıflandırmalar aşağıda açıklanmıştır:

	Önceden raporlanan 1 Ocak 2019	Dönemlere ilişkin düzeltme ve sınıflandırmalar	Yeniden düzenlenmiş 1 Ocak 2019
VARLIKLAR			
Nakit ve nakit benzerleri	219.357.624	(11.001.877)	208.355.747
İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	147.415.873	(48.883.408)	98.532.465
İlişkili taraflardan ticari alacaklar	46.356.690	(14.858.146)	31.498.544
Stoklar	136.080.475	(33.932.846)	102.147.629
İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	23.855.381	(8.774.774)	15.080.607
Peşin ödenmiş giderler	5.048.118	(2.335.744)	2.712.374
Diğer dönen varlıklar	1.331.110	(1.301.035)	30.075
Dönen Varlıklar	579.445.271	(121.087.830)	458.357.441
İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar	143.857	(108.194)	35.663
Özkaynak yönetimiyle değerlendirilen yatırımlar	-	121.673.977	121.673.977
Maddi duran varlıklar	220.100.890	(156.548.464)	63.552.426
Maddi olmayan duran varlıklar	185.971.058	(171.976.824)	13.994.234
Şerefiye	14.534.705	(14.534.705)	-
Ertelenmiş vergi varlıkları	2.393.408	(123.022)	2.270.386
Peşin ödenmiş giderler	3.890.782	(1.819.250)	2.071.532
Duran Varlıklar	427.034.700	(223.436.482)	203.598.218
TOPLAM VARLIKLAR	1.006.479.971	(344.524.312)	661.955.659
KAYNAKLAR			
Kısa vadeli borçlanmalar	28.320.720	(28.320.720)	-

Uzun vadeli borçlanmaların kısa vadeli kısımları	24.964.279	(10.771.394)	14.192.885
İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	90.439.510	(35.135.427)	55.304.083
İlişkili taraflara ticari borçlar	1.354.567	(1.143.124)	211.443
İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	111.001	(37.418)	73.583
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar	6.909.570	(2.917.901)	3.991.669
Ertelemiş Gelirler	6.617.858	(1.730.756)	4.887.102
Cari dönem vergisiyle ilgili borçlar	5.311.243	-	5.311.243
Kısa vadeli karşılıklar	5.391.315	(44.218)	5.347.097
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	21.636	-	21.636
Kısa Vadeli Yükümlülükler	169.441.699	(80.100.958)	89.340.741
Uzun vadeli borçlanmalar	27.133.805	(8.392.343)	18.741.462
Ertelemiş vergi yükümlülükleri	27.715.854	(27.715.854)	-
Uzun vadeli karşılıklar	15.145.822	(5.705.626)	9.440.196
Uzun Vadeli Yükümlülükler	69.995.481	(41.813.823)	28.181.658
Toplam Yükümlülükler	239.437.180	(121.914.781)	117.522.399
Toplam Özkaynaklar	767.042.791	(222.609.531)	544.433.260
TOPLAM KAYNAKLAR	1.006.479.971	(344.524.312)	661.955.659
Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş ve Bağlı Ortaklığın			
31.12.2020 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporundan			

BÖLÜM 3. MUHASEBE POLİTİKALARININ FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ BIST 100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNE İNCELEME

Çalışmanın bu bölümünde “Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Açısından Değerlendirilmesi BIST-100 Şirketleri Üzerine İnceleme” başlıklı araştırmanın amacı, literatür taraması, yöntemi, kapsam ve sınırlılıkları, araştırmanın analizi, elde edilen sonuç ve önerilere yer verilecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Rekabetin artması ile birlikte işletmelerin ticari faaliyetlerinde uyguladıkları yöntemlerde buna bağlı olarak değişmektedir. İşletmeler pazardaki paylarını arttırabilmek ve mevcut durumlarını koruyabilmek için güçlü finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Finansal kaynaklarını koruyabilmek ve devam edebilmek için finansal tablolarda yer alan bilgilerini kamuoyuna şeffaf bir şekilde sunmakla birlikte, finansal ve muhasebe bilgilerini de belirli kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına açıklamak zorundadırlar. Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasına yön veren esas ve kurallar bütünüdür. İşletmeler güvenilir finansal bilgi için finansal tablolarında uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Dolayısıyla politika değişikliklerini dipnotlarda açıklayarak sunmaları gerekmektedir.

Çalışmanın temel amacı, TMS 8 kapsamında beş muhasebe politikası seçilerek Kamu Aydınlatma Platformunda (KAP) yer alan BIST 100 endeksinde var olan 100 işletmenin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları dahil edilerek finansal tablolarına ait dipnotları incelenecektir. Elde edilen veriler ile yıl bazında karşılaştırma yapılarak muhasebe politika seçimlerinde artış ve azalış eğilimlerinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Elde edilen bulgular ile literatüre katkı sağlanması ve sektörde yer alan işletmelere geri bildirim hedeflenmektedir.

3.2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde daha önce yapılmış olan akademik çalışmalara yer verilecektir. Yapılan çalışma işletmelerin hangi muhasebe politikalarını tercih ettiği ve politikalara ait açıklamaların incelendiği çalışma kapsamına girmektedir.

Haftacı ve Kılınç (2020) yaptıkları çalışmada, muhasebe politikalarını ve alternatifli muhasebe politikalarını örnekler yardımı ile açıklamaktadır. Çalışmada muhasebe politika seçim kararlarının finansal tablolara etkisini, 2015 yılındaki YSBK işletmesinin finansal verilerinden yararlanarak ortaya koymuşlardır. Araştırma sonucunda, alternatif muhasebe politikaları içerisinde bazı modellerin birlikte kullanımı yüksek kâr senaryosunu oluşturmaktadır.

Bal (2019) çalışmasında, BIST de işlem gören imalat sektöründe yer alan 179 işletmeden 156 tanesini araştırma kapsamına almış olup 2012 ve 2017 yıllarına ait 5 muhasebe politikasını seçerek finansal tablolara ait dipnotlarını incelemiştir. Ayrıca 2017 yılında TMS 8 standardı kapsamında muhasebe politika değişikliği ve hatalara ilişkin açıklamaları incelemiştir. Araştırma sonucunda, işletmelerin açıklama verileri incelendiğinde büyük oranda muhasebe politika değişikliklerinde açıklama yaptığı gözlemlenmiştir. İşletmelerin 5 tanesinde ise muhasebe hatalarına ilişkin açıklama yaptığı görülmektedir.

Van (2017) çalışmasında, BIST 30 endeksinde yer alan 2010 ve 2016 yıllarına ait finansal tablolarda yer alan dipnotları incelemiştir. Araştırma sonucunda, işletmelerin %66'sının muhasebe politika değişikliğine ilişkin açıklama yaptığı %34'ünün açıklama yapmadığı tespit edilmiştir.

Coşkun (2016) çalışmasında, BIST de yer alan 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012,2013 ve 2014 yıllarına ait 45 farklı muhasebe politikasını dipnotlarda incelemiştir. Araştırma sonucuna göre stok yöntem tercihlerinde işletmelerin büyük oranda ağırlıklı ortalama yöntemini tercih ettikleri, maddi duran varlık yöntemlerinde ise doğrusal amortisman yöntemini seçtikleri, maddi duran varlık değerlendirme yöntemlerinde ise maliyet modelini seçtikleri görülmektedir.

Akdoğan ve Öztürk (2015) çalışmalarında, Avrupa, Avustralya ve Türkiye'de yer alan işletmelerin 2008 ve 2009 yıllarına ait finansal tablolarında yer alan 12 muhasebe politikasının seçme eğilimlerini incelemişlerdir. Araştırmanın sonucunda, Türkiye'de UFRS uygulamalarında yerel muhasebe politikalarının belirgin olduğu, finansal tablolardaki karşılaştırılabilirliğin ülke içerisinde daha mümkün olduğu kanaatine varılmıştır.

Varıcı ve Çağırın (2015) yaptıkları çalışmada, BIST' deki dokuma-giyim-deri ve gıda-içki sektöründe yer alan 57 işletmeye ait 7 muhasebe politikasını seçerek 2013 yılına ait finansal tabloları incelemişlerdir. Araştırmanın sonucunda, belirlenen değişkenlerin sadece maddi duran varlıkları değerlemede kullanılan yöntemlerin seçiminde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Koçyiğit (2013) çalışmasında, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında İMKB’de işlem gören 259 şirketin 2012 yılına ait finansal tablolarını ve dipnotlarını incelemiştir. Çalışma sonucunda, sektörlerin finansal tablo dipnotlarında açıklaması gereken önemli hususların açıklanmadığını ve bu konuda gereken hassasiyeti göstermediklerini tespit etmiştir.

Yükçü ve Gönen (2012) çalışmalarında, TMS 8 kapsamında muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve hatalar standardını açıklamışlardır. Çalışma sonucunda, politika değişikliklerinin ve hataların dipnotlarda yeniden düzenlenmesi sonucuna varmışlardır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yapılan çalışmada sosyal bilimler alanında da sıklıkla kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik inceleme yöntemi kullanılmıştır. İşletmeler tarafından yayınlanan, bağımsız denetim raporundan geçmiş “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Esaslar” başlığı altında yer alan başlıklar içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Elde edilen veriler toplanarak yüzdeleri hesaplanmış ve yorumlanmıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLANDIRILMASI

Araştırma evreni BIST 100 endeksinde yer alan şirketler olup 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları dahil olmak üzere finansal tablolara ait dipnotlar incelenmiştir. Araştırmaya konu olan finansal tablolar ve dipnotlar KAP tarafından yayınlanan şirketlerin internet sitelerinden ve yatırımcı ilişkileri sayfalarından temin edilmiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş. firmasının 2016, 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait geçmiş yıl verileri bulunamadığından değerlendirmeye alınamamıştır.

Araştırma kapsamında incelenen 100 şirketin ayrıntılı listesi tablo 3’te gösterilmektedir.

Tablo 3: Araştırma Kapsamında İncelenen BIST 100 Endeksinde İşlem Gören İşletmelerin Listesi

Sıra No	Firma Adı	Sektör	KAP SEKTÖR GRUP NUMARALARI
1	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	İmalat	1
2	Akbank T.A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
3	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	İmalat	1
4	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Elektrik Gaz ve Su	3
5	Alarko Gayrimenkul Yatırım	Finansal Kuruluş	2

	Ortaklığı A.Ş.		
6	Alarko Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
7	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
8	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	İmalat	1
9	Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.	İmalat	1
10	Arçelik A.Ş.	İmalat	1
11	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	4
12	Bera Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
13	BİM Birleşik Mağazalar A.Ş.	Toptan Perakende	5
14	Borusan Mannesman Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
15	Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
16	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
17	Coca-Cola İçecek A.Ş.	İmalat	1
18	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	İmalat	1
19	Çemtaş Çelik Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
20	Çimsa Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
21	Deva Holding A.Ş.	İmalat	1
22	Doğan Şirketler Grubu A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
23	Doğu Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	Toptan Perakende	5
24	Eczacıbaşı Yatırım Holding Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
25	Ege Endüstri ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
26	Ege Gübre Sanayii A.Ş.	İmalat	1
27	EİS Eczacıbaşı İlaç, Sınai ve Finansal Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
28	Emlak Konut Gayrimenkul ve Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
29	Enerjisa Enerji A.Ş.	Elektrik Gaz ve Buhar	6
30	Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.	İnşaat ve Bayındırlık	7
31	Erbosan Erciyes Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
32	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	1
33	Esenboğa Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik Gaz ve Buhar	6

34	Fenerbahçe Futbol A.Ş.	Eğitim, Sağlık, Spor Hizmetleri	8
35	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	İmalat	1
36	Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar A.Ş.	Eğitim, Sağlık, Spor Hizmetleri	8
37	Global Yatırım Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
38	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
39	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	İmalat	1
40	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
41	Hedef Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
42	Hektaş Ticaret T.A.Ş.	İmalat	1
43	İhlas Gayrimenkul Proje Geliştirme ve Ticaret A.Ş.	Gayrimenkul Faaliyetleri	9
44	İhlas Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
45	İndeks Bilgisayar Sistemleri Mühendislik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	4
46	İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	10
47	İş Finansal Kiralama A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
48	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
49	İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
50	Jantsa Jant Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
51	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
52	Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
53	Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
54	Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
55	Kervan Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
56	Koç Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
57	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	İmalat	1
58	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	İmalat	1
59	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	10
60	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	Maden ve Taş Ocağı	10
61	Logo Yazılılm Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Teknoloji	4
62	Migros Ticaret A.Ş.	Toptan Perakende	5
63	Mlp Sağlık Hizmetleri A.Ş.	Eğitim, Sağlık, Spor	8

		Hizmetleri	
64	Net Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
65	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	Teknoloji	4
66	Nuh Çimento Sanayi A.Ş.	İmalat	1
67	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Elektrik Gaz ve Buhar	6
68	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.	İmalat	1
69	Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.	İmalat	1
70	Parsan Makina Parçaları Sanayii A.Ş.	İmalat	1
71	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	11
72	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	İmalat	1
73	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç ve Makine Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat	1
74	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	İmalat	1
75	Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Toptan Perakende	5
76	Şekerbank T.A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
77	Şok Marketler Ticaret A.Ş.	Toptan Perakende	5
78	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
79	Tekfen Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
80	Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.	Toptan Perakende	5
81	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	İmalat	1
82	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
83	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	11
84	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafineleri A.Ş.	İmalat	1
85	Türk Hava Yolları A.O.	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	11
86	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	11
87	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.	İmalat	1
88	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
89	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
90	Türkiye İş Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2

91	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
92	Türkiye Sigorta A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
93	Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
94	Türkiye Vakıflar Bankası T.A. O	Finansal Kuruluş	2
95	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	İmalat	1
96	Verusa Holding A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
97	Vestel Beyaz Eşya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
98	Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat	1
99	Yapı Kredi Bankası A.Ş.	Finansal Kuruluş	2
100	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Elektrik Gaz ve Buhar	6

Kaynak: kap.gov.tr 15.09.2021

Aşağıdaki 4 nolu tabloda araştırma kapsamında yer alan işletme sayıları buldukları alt sektörlere göre sınıflandırılarak açıklanmaktadır.

Tablo 4: BIST- 100 Endeksindeki Şirketlerin 2020 Yılı Sektör Dağılımı

KAP Sektör Grup Numaraları	Numaralandırılmış Grup İsimleri	Firma Sayısı
1 Numaralı Grup	İmalat	40
2 Numaralı Grup	Finansal kuruluş	33
3 Numaralı Grup	Elektrik Gaz ve Su	1
4 Numaralı Grup	Teknoloji	4
5 Numaralı Grup	Toptan Perakende	6
6 Numaralı Grup	Elektrik Gaz ve Buhar	4
7 Numaralı Grup	İnşaat ve Bayındırlık	1
8 Numaralı Grup	Eğitim, Sağlık, Spor Hizmetleri	3
9 Numaralı Grup	Gayrimenkul Faaliyetleri	1
10 Numaralı Grup	Maden ve Taş Ocağı	3
11 Numaralı Grup	Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	4

Çalışmada şirketlerin finansal tablolarında yer alan 5 muhasebe politikası seçilmiş olup 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları taranarak araştırmanın kapsamı sınırlandırılmaktadır.

Aşağıdaki 5 nolu tabloda incelenen muhasebe politikaları ve işletmelerin tercih ettikleri yöntemler gösterilmektedir.

Tablo 5: Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları

Araştırma Kapsamında İncelenen Muhasebe Politikaları		
Standartlar	İncelenen Muhasebe Politikası	Tercih / Açıklanma Düzeyi
TMS 2 Stoklar	Stok Değerleme Yöntem Seçimi	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi, FİFO, Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimi	Maliyet Modeli, Yeniden Değerleme Modeli
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Seçimi	Aktifleştirme, Giderleştirme
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimi	Maliyet Modeli, Yeniden Değerleme Modeli
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Seçimi	Maliyet Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer

3.5. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLAR

3.5.1. BIST 100 Endeksinde Farklı Sektörlerde Yer Alan İşletmelerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 Yıllarına Ait Muhasebe Politika Tercihleri ve Açıklanma Düzeyleri

Araştırmada 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ait seçilen 5 muhasebe politikası incelenmiş olup alt başlıklar halinde aşağıda sunulmuştur.

3.5.1.1. Stok Değerleme Yöntemleri

Stoklar; “İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır” (TMS 2: 6). Standartta stokların elde etme maliyetleri ve net gerçekleşebilir değerlerden düşük olanla değerlendirileceği hükmüne bağlanmıştır. Standardın 28. maddesinde net gerçekleşebilen değer tanımlaması yapılmıştır. Buradaki net gerçekleşebilir değer kavramsal olarak “işin normal akışı içerisinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyetleri toplamının indirilmesiyle elde edilen tutarı” olarak ifade edilmektedir.

Stok maliyetlerinin hesaplanmasında standartta, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine, ilk giren ilk çıkar (FİFO) maliyet yöntemi ve gerçek parti maliyet yönteminin seçilmesine izin verilmektedir (TMS 2: 25). FİFO maliyet yönteminde, üretime verilen veya satılan malların, ilk giren mallardan olduğu varsayılmaktadır. Yani mallar, giriş sıralamasına göre çıktığı varsayımıyla hareket etmektedir. Dolayısıyla, dönemin sonundaki stok son partilerden kaldığı düşünülmektedir. Böylelikle dönem sonundaki stok son partilerin maliyetiyle değerlendirilmiştir. Normal koşullarda birbiriyle ikame edilemeyen stok kalemleriyle özel projeler için üretilmiş veya satın alınan hizmet veya malların maliyeti ise gerçek parti maliyet yöntemiyle hesaplanmaktadır (TMS 2: 27).

Araştırma kapsamında yer alan 11 sektörde faaliyet gösteren şirketlerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılları dahil olmak üzere tüm yıllar ayrı ayrı ele alınarak stok değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki tablolarda açıklanmaktadır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 15 firmanın, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe yer alan 1 firmanın, eğitim, sağlık, spor hizmetleri sektöründe yer alan 1 firmanın stok kalemleri bulunmadığından değerlendirilmeye alınmamıştır. Ayrıca imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2016 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 82 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2016 yılı stok değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki 6 nolu tabloda açıklanmaktadır. 2016 yılına göre stok değerlendirme yöntem tercih oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %95'i, finansal kuruluş sektörünün %88,89'u, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %50'si, toptan perakende sektörünün %67'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %75'i, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50'si, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, maden ve taş ocağı sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %100'ü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %3'ü, finansal kuruluş sektörünün %6'sı, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %33'ü, ise FİFO yöntemini seçtiği tespit edilmiştir. Gerçek parti maliyet yöntemini ise hiçbir firmanın seçmediği görülmüştür. Stok değerlendirme yöntem tercihlerinde; finansal kuruluş sektörünün %6'sı, teknoloji sektörünün %25'i, elektrik gaz ve buhar sektörünün %25'i, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50 'si bu konuda açıklama yapmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 6: Sektörlere Göre 2016 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi		FIFO		Gerçek Parti Maliyet Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
İmalat	38	95%	1	3%	0	0%	0	0%	39
Finansal kuruluş	16	88,89%	1	6%	0	0%	1	6%	18
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	2	50%	1	25%	0	0%	1	25%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	0	0%	0	0%	1	25%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	50%	0	0%	0	0%	1	50%	2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Toplam	73	88%	5	6%	0	0%	4	5%	82

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2017 yılı stok değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki 7 nolu tabloda açıklanmaktadır. 2017 yılına göre stok değerlendirme yöntem tercih oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %95'i, finansal kuruluş sektörünün %94,44'ü, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %50'si, toptan perakende sektörünün %67'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %75'i, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50'si, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, maden ve taş ocağı sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %100'ü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %3'ü, finansal kuruluş sektörünün %6'sı, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %33'ü, ise

FİFO yöntemini seçtiği gözlemlenmiştir. Stok değerlendirme yöntem tercihlerinde teknoloji sektörünün %25'i, elektrik gaz ve buhar sektörünün %25'i, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50'si bu konuda açıklama yapmadığı tespit edilmiştir. 2016 ve 2017 yılı veri karşılaştırılmasında sektörde yer alan firmaların %88'i ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ederken bu oranın 2017 yılında %89'a yükseldiği görülmektedir. FİFO yöntemini tercih eden sektör oranlarında herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Stok değerlendirme yöntem seçimlerinde açıklama yapmayan sektörlerin oranı %5'ten %4'e düştüğü görülmektedir.

Tablo 7: Sektörlere Göre 2017 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi		FİFO		Gerçek Parti Maliyet Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İmalat	38	95%	1	3%	0	0%	0	0%	39
Finansal kuruluş	17	94,44%	1	6%	0	0%	0	0%	18
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	2	50%	1	25%	0	0%	1	25%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	0	0%	0	0%	1	25%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	50%	0	0%	0	0%	1	50%	2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Toplam	74	89%	5	6%	0	0%	3	4%	82

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2018 yılı stok değerlendirme yöntem seçimleri aşağıdaki 8 nolu tabloda açıklanmaktadır. 2018 yılına göre stok değerlendirme yöntem tercih oranları

incelendiğinde; imalat sektörünün %95'i, finansal kuruluş sektörünün %94,44'ü, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %50'si, toptan perakende sektörünün %67'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %75'i, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50'si, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, maden ve taş ocağı sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %100'ü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %3'ü, finansal kuruluş sektörünün %6'sı, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %33'ü, ise FİFO yöntemini seçtiği gözlemlenmiştir. Teknoloji sektörünün %25'i, elektrik gaz ve buhar sektörünün %25'i, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50 'si bu konuda açıklama yapmadığı tespit edilmiştir. 2017 ve 2018 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin aynı muhasebe politikalarını uyguladıkları ve bu konuda herhangi bir politika değişikliğine gitmedikleri görülmektedir.

Tablo 8: Sektörlere Göre 2018 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi		FİFO		Gerçek Parti Maliyet Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2018 İmalat	38	95%	1	3%	0	0%	0	0%	39
Finansal kuruluş	17	94,44%	1	6%	0	0%	0	0%	18
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	2	50%	1	25%	0	0%	1	25%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	0	0%	0	0%	1	25%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	50%	0	0%	0	0%	1	50%	2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3

Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Toplam	74	89%	5	6%	0	0%	3	4%	82

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2019 yılı stok değerlendirme yöntem seçimleri aşağıdaki 9 nolu tabloda açıklanmaktadır. 2019 yılına göre stok değerlendirme yöntem tercih oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %95'i, finansal kuruluş sektörünün %94,44'ü, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %50'si, toptan perakende sektörünün %67'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %75'i, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %50'si, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, maden ve taş ocağı sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %100'ü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. FIFO yöntemini en düşük %3 oranla imalat sektörü tercih ederken, en yüksek %33 oranla toptan perakende sektörünün tercih ettiği görülmektedir. Stok değerlendirme yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan %50 oranla en yüksek eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörü olduğu tespit edilmiştir. 2018 ve 2019 yılı veri karşılaştırılmasında sektörde yer alan firmaların stok değerlendirme yöntem seçimlerinde aynı muhasebe politikalarını uyguladıkları görülmektedir.

Tablo 9: Sektörlere Göre 2019 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi		FIFO		Gerçek Parti Maliyet Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2019	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
İmalat	38	95%	1	3%		0%	0	0%	39
Finansal kuruluş	17	94,44%	1	6%	0	0%	0	0%	18
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	2	50%	1	25%	0	0%	1	25%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	0	0%	0	0%	1	25%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1

Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	50%	0	0%	0	0%	1	50%	2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Toplam	74	89%	5	6%	0	0%	3	4%	82

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2020 yılı stok değerleme yöntem seçimleri aşağıdaki 10 nolu tabloda açıklanmaktadır. İmalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2020 yılına ait verilerine ulaşıldığından araştırma verileri 83 firma üzerinden değerlendirilmeye alınmıştır. 2020 yılına göre stok değerleme yöntem tercih oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %98'i, finansal kuruluş sektörünün %94,44'ü, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %50'si, toptan perakende sektörünün %67'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %100'ü, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %100'ü, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, maden ve taş ocağı sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %100'ü ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. FIFO yöntemini en yüksek toptan perakende sektörü %33 ile tercih ederken en düşük %3 oranla imalat sektörü tercih etmiştir. Stok değerleme yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan tek sektörün %25 oranla teknoloji sektörü olduğu tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektörde yer alan firmaların %89'u ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ederken bu oranın 2020 yılında %93'e yükseldiği görölmektedir. FIFO yöntemini tercih eden firmalar sayısında herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Stok değerleme yöntem seçimlerine yönelik açıklama yapmayan sektör oranı %4'ten %1'e düştüğü tespit edilmiştir.

Genel olarak tüm yılların veri karşılaştırılmasında sektörde yer alan firmaların yıllar geçtikçe ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini daha çok tercih ettikleri tespit edilmiştir. Aynı zamanda firmaların stok değerleme yöntem seçimlerinde daha fazla açıklama yaptığı görölmektedir.

Tablo 10: Sektörlere Göre 2020 Yılı Stok Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi		FİFO		Gerçek Parti Maliyet Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
2020									
İmalat	39	98%	1	3%	0	0%	0	0%	40
Finansal kuruluş	17	94,44%	1	6%	0	0%	0	0%	18
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	2	50%	1	25%	0	0%	1	25%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	4	100%	0	0%	0	0%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	100%	0	0%	0	0%	0	0%	2
Gayrimenkul Faaliyetleri	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	100%	0	0%	0	0%	0	0%	3
Toplam	77	93%	5	6%	0	0%	1	1%	83

3.5.1.2. Maddi Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimleri

Üretim biçimlerinin değişmesiyle ve teknolojiye yaşanan ilerlemeler kapsamında firmaların etkin çalışan ve doğru veriler veren yeni maliyet hesaplama sistemlerine ihtiyaçları artmaktadır. Maliyetlerin çeşitli şekillerde ölçülebildiği, analiz edilebildiği ve raporlanabildiği görülmektedir. Belli bir maliyet ölçümü sadece amacı çerçevesinde anlamlı olacağından maliyetlerin nasıl ölçüleceği, ölçümlerin kullanım amaç ve koşullarına göre değişebilmektedir (Özçelik, 2019). Standardın tanımlar bölümünde, gerçeğe uygun değer kavramı “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi

durumunda ortaya çıkması gereken tutar” olarak tanımlanmıştır. “Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stoklar...” olarak bir değerlendirme tanımı bulunmamaktadır. Bunun yerine net gerçekleşebilir değerden yani, “işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” şeklinde tanımlamanın yapıldığı görülmektedir. Aralarındaki fark ise, piyasada görülen “gerçeğe uygun değer” ile işletme tarafından belirlenmiş “tahmini satış fiyatı” birbirlerine eşit olmayabileceğidir. Standartta maddi duran varlıkların değerlendirme yöntem seçimleri maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi olarak iki şekilde mümkün olmaktadır.

Aşağıdaki 11 nolu tabloda sektörlerin 2016 yılı maddi duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın, maddi duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2016 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi duran varlıklarında değerlendirme yöntem seçim oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %67’si, finansal kuruluş sektörünün %50’si, teknoloji sektörünün %75’i, toptan perakende sektörünün %67’si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %25’i, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %33’ü, maden ve taş ocağı %100’ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe %100’ü maliyet yöntemini tercih ettiği görülmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemini en yüksek elektrik gaz ve su, inşaat ve bayındırlık ve gayrimenkul faaliyetleri sektörü %100 tercih ederken, en düşük %25 ile teknoloji sektörü tercih ettiği tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklarda değerlendirme yöntem seçimlerinde açıklama yapmayan sektörün %33 oranla eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörü olduğu görülmektedir. Diğer tüm sektörlerin bu konuda açıklama yaptığı tespit edilmiştir.

Tablo 11: Sektörlere Göre 2016 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İmalat	26	67%	13	33%	0	0%	39

Finansal kuruluş	16	50%	16	50%	0	0%	32
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	1	100%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	4	67%	2	33%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	1	25%	3	75%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	33%	1	33%	1	33%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toplam	58	59%	39	40%	1	1%	98

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2017 yılı maddi duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki 12 nolu tabloda açıklanmaktadır. 2017 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın, maddi duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2017 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi duran varlıklarında değerlendirme yöntem seçim oranları incelendiğinde; imalat sektörünün %64'ü, finansal kuruluş sektörünün %50'si, teknoloji sektörünün %75'i, toptan perakende sektörünün %50'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %25'i, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %33'ü, maden ve taş ocağı %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %75'i maliyet yöntemini tercih ettiği görülmektedir. İmalat sektörünün %36'sı, finansal kuruluş sektörünün %50'si, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %50'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %75'i, inşaat ve bayındırlık sektörünün %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri sektörünün %33'ü, gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. Açıklama yapmayan sektörün

%33 oranla eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörü olduğu görülmüştür. 2016 ve 2017 yılı veri karşılaştırılmasında sektörde yer alan firmaların %59'u maliyet yöntemini tercih ederken bu oranın 2017 yılında %56 düştüğü görülmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden sektörlerin oranı %40 iken bu oranın 2017 yılında %43'e yükseldiği tespit edilmiştir.

Tablo 12: Sektörlere Göre 2017 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2017	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
İmalat	25	64%	14	36%	0	0%	39
Finansal kuruluş	16	50%	16	50%	0	0%	32
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	1	100%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	3	50%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	1	25%	3	75%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	33%	1	33%	1	33%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	55	56%	42	43%	1	1%	98

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2018 yılı maddi duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki 13 nolu tabloda açıklanmaktadır. İmalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2018

yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2018 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %62'si, finansal kuruluş sektörünün %48'48'i, teknoloji sektörünün %75'i, toptan perakende sektörünün %50'si, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %33'ü, maden ve taş ocağı %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %75'i maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemini en düşük %25 oranla teknoloji ve ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün tercih ettiği görülmektedir. 2017 ve 2018 yılı veri karşılaştırılmasında tüm sektörlerin %56'sı maliyet modelini seçerken bu oranın 2018 yılında %54'e düştüğü tespit edilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden sektörlerin oranı %43 iken bu oranın 2018 yılında %44'e yükseldiği görülmektedir.

Tablo 13: Sektörlere Göre 2018 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2018	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
İmalat	24	62%	15	38%	0	0%	39
Finansal kuruluş	16	48,48%	16	48%	1	3%	33
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	1	100%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	3	50%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	0	0%	4	100%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	33%	1	33%	1	33%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	53	54%	44	44%	2	2%	99

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2019 yılı maddi duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri aşağıdaki 14 nolu tabloda açıklanmaktadır. İmalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2019 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2019 araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %59'u, finansal kuruluş sektörünün %51'52'si, teknoloji sektörünün %75'i, toptan perakende sektörünün %50'si, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %33'ü, maden ve taş ocağı %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe %75'i maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %41'i, finansal kuruluş sektörünün %48'i, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %50'si, elektrik gaz ve buhar sektörünün %100'ü, inşaat ve bayındırlık %100'ü, eğitim sağlık ve spor hizmetleri %33'ü, gayrimenkul faaliyetleri %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettiği görülmektedir. 2018 ve 2019 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin %44'ü yeniden değerlendirme yöntemini tercih ederken 2019 yılında bu oranın %45'e arttığı görülmektedir. Maddi duran varlıkların değerlendirme yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan sektör oranı 2018 yılında %2 iken bu oranın 2019 yılında %1'e düştüğü tespit edilmiştir. Yıllar geçtikçe sektörlerin daha fazla açıklama yaptığı görülmektedir.

Tablo 14: Sektörlere Göre 2019 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2019							
İmalat	23	59%	16	41%	0	0%	39
Finansal kuruluş	17	51,52%	16	48%	0	0%	33
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	1	100%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	3	50%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	0	0%	4	100%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1

Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	33%	1	33%	1	33%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	53	54%	45	45%	1	1%	99

Araştırma kapsamındaki sektörlerin 2020 yılı maddi duran varlıklarda değerleme yöntem tercihleri aşığıdaki 15 nolu tabloda açıklanmaktadır. İmalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2020 yılına ait verilerine ulaşıldığından araştırmaya dahil edilmiştir. Araştırma verileri 100 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2020 araştırma verileri incelendiğinde; maliyet yöntemini en yüksek maden ve taş ocağı sektörü %100 tercih ederken, en düşük %33 oranla eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün tercih ettiği görülmektedir. 2019 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin %54'ü maliyet yöntemini tercih ederken bu oranın 2020 yılında %52'ye düştüğü görülmektedir. Sektörlerin %45'i yeniden değerleme yöntemini tercih ederken bu oranın 2020 yılında %47'ye yükseldiği görülmektedir.

Genel olarak tüm yılların verileri değerlendirildiğinde sektörlerin maliyet yöntemi tercihlerinde azalış, yeniden değerleme yöntem tercihlerinde ise artış tespit edilmiştir. Sektörde yer alan firmaların maddi duran varlıklarda değerleme yöntem tercihlerinde daha fazla açıklama yaptığı görülmektedir.

Tablo 15: Sektörlere Göre 2020 Yılı Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2020 İmalat	23	58%	17	43%	0	0%	40
Finansal kuruluş	16	48,48%	17	52%	0	0%	33
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	1	100%	0	0%	1

Teknoloji	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	3	50%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	0	0%	4	100%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	1	33%	1	33%	1	33%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	52	52%	47	47%	1	1%	100

3.5.1.3. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Seçimleri

Standartta borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntemler giderleştirme ve aktifleştirme olarak ayrılmaktadır. Bir varlığın değerinde azalma olduğu tespit edilmesi halinde tespit edilen değer azalması gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu duruma giderleştirme denilmektedir. Ancak önceden varlığa yönelik özkaynaklarda değer artışı kaydedilmiş ise; yeniden değerlendirme sonucunda görülen değer azalışı özkaynaktan önceden yazılan değer artışı kaleminden düşürülmektedir. Değer azalmasının bu kaleme çok olma durumunda artan kısmının gider olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir (Öztürk, 2018).

Firmalar tarafından borçlanma maliyetlerinin özellikli bir varlığın maliyetinin parçası şeklinde aktifleştirilmesi, aktifleştirme şartlarının sağlandığı tarihte başlanmaktadır. Özellikli bir varlıkla ilgili harcamalar; nakit ödemeler, diğer varlık transferleri veya faiz kapsayan yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsamaktadır. Bu varlıkla ilişkili olarak tahsil edilmiş hakediş ve devlet teşviklerinin, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülmesi söz konusudur (TMS 23: 18). Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi için özellikli bir varlığın yalnızca üretilme süreci içinde katlanılan borçlanma maliyetlerinden ziyade aynı zamanda idari ve teknik izinlerin alınma süreci içinde de katlanılan maliyetleri aktifleştirilebilir (Küçüktüfekçi & Killi, 2016: 450-451).

Aşağıdaki 16 nolu tabloda sektörlerin 2016 yılı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2016 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %64'ü, finansal kuruluş sektörünün %70'i, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji sektörünün %75'i, toptan perakende sektörünün %50'si, elektrik gaz ve buhar %50'si, inşaat ve bayındırlık %100'ü, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %67'si, maden ve taş ocağı %67'si, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %50'si aktifleştirme yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. Giderleştirme yöntemini %33 oranla en yüksek toptan perakende ve eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün tercih ettiği görülmektedir.

Tablo 16: Sektörlere Göre 2016 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri

Sektör	Aktifleştirme		Giderleştirme		Aktifleştirme + Giderleştirme		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2016 İmalat	25	64%	5	13%	6	15%	3	8%	39
Finansal kuruluş	23	70%	2	6%	5	15%	3	9%	33
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	0	0%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	2	33%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	2	50%	1	25%	1	25%	0	0%	4

Toplam	64	65%	11	11%	18	18%	6	6%	99
---------------	----	-----	----	-----	----	-----	---	----	----

Aşağıdaki 17 nolu tabloda sektörlerin 2017 yılı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2017 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2017 yılına ait verilerine ulaşamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2017 yılı verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %13'ü, finansal kuruluş sektörünün %6'sı, toptan perakende sektörünün %33'ü, eğitim, sağlık ve spor Hizmetleri %33'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i giderleştirme yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde her iki yönetime dair açıklama yapan en yüksek sektörün %100 oranla gayrimenkul faaliyetleri sektörünün olduğu görülmektedir. 2016 ve 2017 yılı verileri karşılaştırılmasında sektörlerin aktifleştirme yöntem seçimlerinde herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Sektörlerin her iki yönetime dair açıklama oranları 2016 yılında %18 iken bu oranın 2017 yılında %19'a yükseldiği görülmektedir. Firmaların borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan sektör oranları 2016 yılında %6 iken bu oranın 2017 yılında %5'e düştüğü tespit edilmiştir.

Tablo 17: Sektörlere Göre 2017 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri

Sektör	Aktifleştirme		Giderleştirme		Aktifleştirme + Giderleştirme		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2017									
İmalat	25	64%	5	13%	7	18%	2	5%	39
Finansal kuruluş	23	70%	2	6%	5	15%	3	9%	33
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	0	0%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	2	33%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1

Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	2	50%	1	25%	1	25%	0	0%	4
Toplam	64	65%	11	11%	19	19%	5	5%	99

Aşağıdaki 18 nolu tabloda sektörlerin 2018 yılı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2018 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2018 yılına ait verilerine ulaşamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2018 yılı verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %21'i, finansal kuruluş sektörünün %15'i, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %17'si, elektrik gaz ve buhar %50'si, gayrimenkul faaliyetleri %100'ü, maden ve taş ocağı %33'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i her iki yöntemi de tercih ettiğine dair açıklama yaptığı tespit edilmiştir. Her iki yöntemi tercih eden sektör oranı 2017 yılında %19 iken bu oranın 2018 yılında %20'ye yükseldiği görülmektedir. Giderleştirme yöntemi tercih oranları incelendiğinde, 2017 yılında %11 iken bu oranın 2018 yılında %10'a düştüğü görülmektedir.

Tablo 18: Sektörlere Göre 2018 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri

Sektör	Aktifleştirme		Giderleştirme		Aktifleştirme + Giderleştirme		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2018									
İmalat	24	62%	5	13%	8	21%	2	5%	39
Finansal kuruluş	24	73%	1	3%	5	15%	3	9%	33
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	0	0%	1	25%	0	0%	4

Toptan Perakende	3	50%	2	33%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	2	50%	1	25%	1	25%	0	0%	4
Toplam	64	65%	10	10%	20	20%	5	5%	99

Aşağıdaki 19 nolu tabloda sektörlerin 2019 yılı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2019 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın borçlanma maliyetleri bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2019 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2019 yılı verileri incelendiğinde; borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan sektör oranı, imalat sektörünün %3'ü ve finansal kuruluş sektörünün %6'sı olarak tespit edilmiştir. 2018 ve 2019 yılı veri karşılaştırılmasında açıklama yapmayan sektör oranı 2018 yılında %5 iken bu oranın 2019 yılında %3'e düştüğü görülmektedir. Aktifleştirme yöntemini tercih eden sektörlerin oranı %65 iken bu oranın 2019 yılında %66'ya yükseldiği tespit edilmiştir.

Tablo 19: Sektörlere Göre 2019 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri

Sektör	Aktifleştirme		Giderleştirme		Aktifleştirme + Giderleştirme		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İmalat	25	64%	5	13%	8	21%	1	3%	39
Finansal kuruluş	24	75%	1	3%	5	16%	2	6%	32

Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	0	0%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	2	33%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	2	50%	1	25%	1	25%	0	0%	4
Toplam	65	66%	10	10%	20	20%	3	3%	98

Aşağıdaki 20 nolu tabloda sektörlerin 2020 yılı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2020 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın borçlanma maliyetleri bulunmadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 99 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2020 yılı verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %23'ü, finansal kuruluş sektörünün %16'sı, teknoloji sektörünün %25'i, toptan perakende sektörünün %17'si, elektrik gaz ve buhar %50'si, gayrimenkul faaliyetleri %100'ü, maden ve taş ocağı %33'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i her iki yöntemi de tercih ettiğine dair açıklama yaptığı tespit edilmiştir. 2019 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin her iki yöntemine dair açıklama oranı %20 iken bu oranın 2020 yılında %21'e arttığı görülmektedir.

Genel olarak tüm yılların verileri değerlendirildiğinde sektörlerin aktifleştirme yöntemi tercih oranlarında artış, giderleştirme yöntemi tercih oranlarında ise azalış tespit edilmiştir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntem tercihlerinde sektörlerin yıllar geçtikçe daha fazla açıklama yaptığı görülmektedir.

Tablo 20: Sektörlere Göre 2020 Yılı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesinde Yöntem Tercihleri

Sektör	Aktifleştirme		Giderleştirme		Aktifleştirme + Giderleştirme		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2020	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı
İmalat	25	63%	5	13%	9	23%	1	3%	40
Finansal kuruluş	24	75%	1	3%	5	16%	2	6%	32
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	3	75%	0	0%	1	25%	0	0%	4
Toptan Perakende	3	50%	2	33%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	2	50%	0	0%	2	50%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	2	67%	0	0%	1	33%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	2	50%	1	25%	1	25%	0	0%	4
Toplam	65	66%	10	10%	21	21%	3	3%	99

3.5.1.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Seçimleri

Standartta maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntem seçimleri maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi olarak iki şekilde mümkün olmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar, muhasebeleştirilmenin ilk sırasında maliyet değeriyle değerlendirilmektedirler. Sonraki dönemlerde ise firmaların uygulayacağı muhasebe politikasına göre maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birisi seçilerek varlıkların değerlendirilmesine devam edilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, maliyet yönteminde, maliyet değerinden; yeniden değerlendirme yöntemindeyse yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer

düşüklüğü zararları toplamının düşülmesi sonucunda elde edilen değer ile izlenmektedir (TMS 38: 74-75).

Aşağıdaki 21 nolu tabloda sektörlerin 2016 yılı maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın maddi olmayan duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2016 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 97 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırma kapsamındaki sektörlerin maddi olmayan duran varlıklarında değerlendirme yöntem seçimleri incelendiğinde, imalat sektörünün %95'i, finansal kuruluş sektörünün %94'ü, elektrik gaz ve su sektörünün %100'ü, teknoloji %100'ü, toptan perakende %83'ü, elektrik gaz ve buhar %75'i, inşaat ve bayındırlık %100'ü, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri %67'si, maden ve taş ocağı %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %75'i, maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %3'ü, finansal kuruluş sektörünün %3'ü, toptan perakende %17'si, elektrik gaz ve buhar %25'i, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri %33'ü, gayrimenkul faaliyetleri %100'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %25'i, yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. İmalat sektörünün %3'ü ve finansal kuruluş sektörünün %3'ünün maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem seçimlerinde açıklama yapmadığı görülmektedir.

Tablo 21: Sektörlere Göre 2016 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2016 İmalat	36	95%	1	3%	1	3%	38
Finansal kuruluş	30	94%	1	3%	1	3%	32
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toptan Perakende	5	83%	1	17%	0	0%	6

Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	1	25%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	88	91%	7	7%	2	2%	97

Aşağıdaki 22 nolu tabloda sektörlerin 2017 yılı maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2017 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın maddi olmayan duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2017 yılına ait verilerine ulaşamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2017 yılı araştırma verileri incelendiğinde, maliyet yöntemini en yüksek elektrik gaz ve su, teknoloji, inşaat ve bayındırlık ve maden ve taş ocağı sektörünün %100 olarak tercih ettiği tespit edilmiştir. Yeniden değerlendirme yöntemini en yüksek gayrimenkul faaliyetleri sektörünün %100 olarak tercih ettiği görülmektedir. İmalat ve finansal kuruluş sektörünün %3'ü bu konuda açıklama yapmadığı gözlemlenmiştir. 2016 ve 2017 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem seçimlerinde herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir.

Tablo 22: Sektörlere Göre 2017 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2017							
İmalat	37	95%	1	3%	1	3%	39
Finansal kuruluş	30	94%	1	3%	1	3%	32

Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toptan Perakende	5	83%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	1	25%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	89	91%	7	7%	2	2%	98

Aşağıdaki 23 nolu tabloda sektörlerin 2018 yılı maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2018 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 1 firmanın maddi olmayan duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2018 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2018 yılı verileri incelendiğinde; maliyet yöntemini en düşük %67 oranla eğitim, sağlık ve spor hizmetleri sektörünün tercih ettiği görülmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemini ise en düşük %3 oranla imalat ve finansal kuruluş sektörünün tercih ettiği tespit edilmiştir. 2017 ve 2018 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem seçimlerinde aynı muhasebe politika yöntemlerini uyguladıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 23: Sektörlere Göre 2018 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
İmalat	37	95%	1	3%	1	3%	39

Finansal kuruluş	30	94%	1	3%	1	3%	32
Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toptan Perakende	5	83%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	1	25%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	89	91%	7	7%	2	2%	98

Aşağıdaki 24 nolu tabloda sektörlerin 2019 yılı maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2019 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 2 firmanın maddi olmayan duran varlıkları bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2019 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 97 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2019 yılı verileri incelendiğinde; diğer yıllara oranla herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Sektörlerin aynı muhasebe politikalarını uyguladıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 24: Sektörlere Göre 2019 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2019 İmalat	37	95%	1	3%	1	3%	39
Finansal kuruluş	29	94%	1	3%	1	3%	31

Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toptan Perakende	5	83%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	1	25%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	88	91%	7	7%	2	2%	97

Aşağıdaki 25 nolu tabloda sektörlerin 2020 yılı maddi olmayan duran varlıklarda değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2020 yılı araştırma verileri incelendiğinde; finansal kuruluş sektöründe yer alan 2 firmanın maddi olmayan duran varlıkları bulunmadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 98 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2020 yılı verileri incelendiğinde; diğer yıllara oranla herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Sektörlerin aynı muhasebe politika yöntemlerini tercih ettiği görülmüştür.

Genel olarak tüm yılların verileri karşılaştırıldığında sektörlerin maliyet yöntemini daha çok tercih ettiği gözlemlenmiştir.

Tablo 25: Sektörlere Göre 2020 Yılı Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Yeniden Değerleme Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2020							
İmalat	38	95%	1	3%	1	3%	40
Finansal kuruluş	29	94%	1	3%	1	3%	31

Elektrik Gaz ve Su	1	100%	0	0%	0	0%	1
Teknoloji	4	100%	0	0%	0	0%	4
Toptan Perakende	5	83%	1	17%	0	0%	6
Elektrik Gaz ve Buhar	3	75%	1	25%	0	0%	4
İnşaat ve Bayındırlık	1	100%	0	0%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	2	67%	1	33%	0	0%	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	3	100%	0	0%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	3	75%	1	25%	0	0%	4
Toplam	89	91%	7	7%	2	2%	98

3.5.1.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntemleri

TMS 40 standardında yatırım amaçlı gayrimenkuller; “mal veya hizmet üretiminde tedarikinde veya idari amaçla kullanılan, normal iş akışı çerçevesinde satılan gayrimenkuller” olarak tanımlanmaktadır. İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkul değerlendirmelerinde maliyet ya da gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini tercih etmektedirler. (TMS 40: 30). Yatırım amaçlı gayrimenkuller, sahibi tarafından kullanılmış gayrimenkullerden ayrılmaktadır. Bu ayrımın en temel nedeni, yatırım amaçlı gayrimenkullerin firmanın sahip olduğu diğer varlıklardan bağımsız nakit akışı oluşturmasıdır (Çil Koçyiğit, 2013:257). Firmaların yatırım amaçlı gayrimenkullerin yapım aşamalarında ilişkili gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin tespiti mümkün olmayacağı için, yapımı tamamlanarak kullanılmaya başlanana dek “yapılmakta olan yatırım amaçlı gayrimenkul” şeklinde bu grupta sınıflandırılmaktadır. Bu gayrimenkuller, maliyet değeri üzerinden değerleyebilmektedir. Yapımı tamamlanmasının ardından “yatırım amaçlı gayrimenkul” şeklinde sınıflamaya devam edebilmekte ve ilk değerlendirme dönemi içinde seçmiş olduğu değerlendirme yöntemine bakılarak değerlemeye devam etmektedir. İlk muhasebeleştirilmenin ardından maliyet yöntemini seçen firma, maddi duran varlıkların değerlemesinde uygulanan değerlendirme hükümlerine göre yatırım amaçlı gayrimenkullerini değerlemektedir. İşletmenin

maliyet yöntemini seçmesi durumunda da yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerine finansal tablo dipnotlarında yer vermesi gerekmektedir (Çetinkaya, 2017: 76).

Aşağıdaki 26 nolu tabloda sektörlerin 2016 yılı yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2016 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörü 19 adet, finansal kuruluş sektörü 10 adet, elektrik, gaz ve su 1 adet, teknoloji sektörü 3 adet, toptan perakende sektörü 2 adet, elektrik, gaz ve buhar sektörü 3 adet, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri 3 adet, ulaştırma ve haberleşme sektöründe yer alan 1 adet firmanın yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2016 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 57 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2016 yılı verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %30'u, finansal kuruluş sektörünün %22'si, teknoloji %100'ü, toptan perakende %50'si, elektrik gaz ve buhar %100'ü, maden ve taş ocağı %33'ü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %33'ü maliyet yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir.

Tablo 26: Sektörlere Göre 2016 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2016 İmalat	6	30%	13	65%	1	5%	20
Finansal kuruluş	5	22%	18	78%	0	0%	23
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	0	0%	0	0%	0
Teknoloji	1	100%	0	0%	0	0%	1
Toptan Perakende	2	50%	2	50%	0	0%	4
Elektrik Gaz ve Buhar	1	100%	0	0%	0	0%	1
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	0	0%	0	0%	0	0%	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1

Maden ve Taş Ocağı	1	33%	2	67%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	33%	2	67%	0	0%	3
Toplam	17	30%	39	68%	1	2%	57

Aşağıdaki 27 nolu tabloda sektörlerin 2017 yılı yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2017 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörü 20 adet, finansal kuruluş sektörü 9 adet, elektrik, gaz ve su 1 adet, teknoloji sektörü 3 adet, toptan perakende sektörü 2 adet, elektrik gaz ve buhar sektörü 3 adet, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri 3 adet, ulaştırma ve haberleşme sektöründe yer alan 1 adet firmanın yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2017 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 57 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2017 yılı verileri incelendiğinde; imalat sektörünün %68'i, finansal kuruluş sektörünün %79'u, toptan perakende %75'i, inşaat ve bayındırlık %100'ü, gayrimenkul faaliyetleri %100'ü, maden ve taş ocağı %67'si, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörünün %67'si gerçeğe uygun değer yöntemini tercih ettiği görülmektedir. 2016 ve 2017 yılı veri karşılaştırılmasında maliyet yöntemini tercih eden sektörlerin oranı %30'dan %26'ya düştüğü görülmektedir. Gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden sektör oranı 2016 yılında %68 iken bu oranın 2017 yılında %72'ye yükseldiği tespit edilmiştir. Sektörlerin yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan sektör oranlarında herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir.

Tablo 27: Sektörlere Göre 2017 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2017							
İmalat	5	26%	13	68%	1	5%	19
Finansal kuruluş	5	21%	19	79%	0	0%	24
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	0	0%	0	0%	0
Teknoloji	1	100%	0	0%	0	0%	1

Toptan Perakende	1	25%	3	75%	0	0%	4
Elektrik Gaz ve Buhar	1	100%	0	0%	0	0%	1
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	0	0%	0	0%	0	0%	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	1	33%	2	67%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	33%	2	67%	0	0%	3
Toplam	15	26%	41	72%	1	2%	57

Aşağıdaki 28 nolu tabloda sektörlerin 2018 yılı yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2018 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörü 19 adet, finansal kuruluş sektörü 9 adet, elektrik, gaz ve su 1 adet, teknoloji sektörü 3 adet, toptan perakende sektörü 2 adet, elektrik gaz ve buhar sektörü 3 adet, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri 3 adet, ulaştırma ve haberleşme sektöründe yer alan 1 adet firmanın yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2018 yılına ait verilerine ulaşılamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 58 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2018 yılı verileri incelendiğinde; gerçeğe uygun değer yöntemini en yüksek %100 oranla inşaat ve bayındırlık ve gayrimenkul faaliyetleri sektörünün tercih ettiği görülmektedir. 2017 ve 2018 yılı veri karşılaştırılmasında maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden sektör oranlarının aynı olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 28: Sektörlere Göre 2018 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2018							
İmalat	6	30%	13	65%	1	5%	20

Finansal kuruluş	4	17%	20	83%	0	0%	24
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	0	0%	0	0%	0
Teknoloji	1	100%	0	0%	0	0%	1
Toptan Perakende	1	25%	3	75%	0	0%	4
Elektrik Gaz ve Buhar	1	100%	0	0%	0	0%	1
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	0	0%	0	0%	0	0%	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	1	33%	2	67%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	33%	2	67%	0	0%	3
Toplam	15	26%	42	72%	1	2%	58

Aşağıdaki 29 nolu tabloda sektörlerin 2019 yılı yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2019 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörü 19 adet, finansal kuruluş sektörü 9 adet, elektrik, gaz ve su 1 adet, teknoloji sektörü 3 adet, toptan perakende sektörü 2 adet, elektrik gaz ve buhar sektörü 2 adet, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri 3 adet, ulaştırma ve haberleşme sektöründe yer alan 1 adet firmanın yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmadığından ve imalat sektöründe yer alan 1 firmanın 2019 yılına ait verilerine ulaşamadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 59 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2019 yılı verileri incelendiğinde; maliyet yöntemini en yüksek %100 oranla teknoloji sektörünün tercih ettiği tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değer yöntemini en düşük %50 oranla elektrik gaz ve buhar sektörünün tercih ettiği gözlemlenmiştir. 2018 ve 2019 yılı veri karşılaştırılmasında maliyet yöntemini tercih eden sektör oranının %26'dan %25'e düştüğü, gerçeğe uygun değer yöntemi seçim oranlarının ise %72'den %73'e yükseldiği tespit edilmiştir.

Tablo 29: Sektörlere Göre 2019 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2019							
İmalat	6	30%	13	65%	1	5%	20
Finansal kuruluş	4	17%	20	83%	0	0%	24
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	0	0%	0	0%	0
Teknoloji	1	100%	0	0%	0	0%	1
Toptan Perakende	1	25%	3	75%	0	0%	4
Elektrik Gaz ve Buhar	1	50%	1	50%	0	0%	2
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	0	0%	0	0%	0	0%	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	1	33%	2	67%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	33%	2	67%	0	0%	3
Toplam	15	25%	43	73%	1	2%	59

Aşağıdaki 30 nolu tabloda sektörlerin 2020 yılı yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem tercihleri açıklanmaktadır. 2020 yılı araştırma verileri incelendiğinde; imalat sektörü 19 adet, finansal kuruluş sektörü 9 adet, elektrik, gaz ve su 1 adet, teknoloji sektörü 3 adet, toptan perakende sektörü 2 adet, elektrik, gaz ve buhar sektörü 2 adet, eğitim, sağlık ve spor hizmetleri 3 adet, ulaştırma ve haberleşme sektöründe yer alan 1 adet firmanın yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Araştırma verileri 60 firma üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. 2020 yılı verileri incelendiğinde; maliyet yöntemini en düşük % 17 oranla finansal kuruluş sektörünün tercih ettiği tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değer yöntemini en düşük %50 oranla elektrik gaz ve buhar sektörünün tercih ettiği gözlemlenmiştir. 2019 ve

2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin maliyet yöntem tercih oranlarının %25'ten %23'e düştüğü görülmektedir. Gerçeğe uygun değer yöntemi tercih oranlarında ise %73'ten %75'e yükseldiği tespit edilmiştir.

Genel olarak tüm yılların verileri karşılaştırıldığında sektörlerin gerçeğe uygun değer yöntemini daha çok tercih ettiği görülmektedir.

Tablo 30: Sektörlere Göre 2020 Yılı Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerleme Yöntem Tercihleri

Sektör	Maliyet Yöntemi		Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi		Açıklama Yapmayan		Toplam Sayı
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	
2020							
İmalat	5	24%	15	71%	1	5%	21
Finansal kuruluş	4	17%	20	83%	0	0%	24
Elektrik Gaz ve Su	0	0%	0	0%	0	0%	0
Teknoloji	1	100%	0	0%	0	0%	1
Toptan Perakende	1	25%	3	75%	0	0%	4
Elektrik Gaz ve Buhar	1	50%	1	50%	0	0%	2
İnşaat ve Bayındırlık	0	0%	1	100%	0	0%	1
Eğitim, Sağlık ve Spor Hizmetleri	0	0%	0	0%	0	0%	0
Gayrimenkul Faaliyetleri	0	0%	1	100%	0	0%	1
Maden ve Taş Ocağı	1	33%	2	67%	0	0%	3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	33%	2	67%	0	0%	3
Toplam	14	23%	45	75%	1	2%	60

SONUÇ

Küreselleşmenin etkisi ve değişen teknoloji ile birlikte ülkelerin birbirinden farklı yasa ve mevzuat uygulamalarını anlaşılabilir hale getirmek, karşılaştırılabilirlik ve şeffaflığın sağlanabilmesi için ortak bir muhasebe diline her zaman gereksinim duyulmaktadır. Tüm dünyada ortak bir dilin oluşturulması için UFRS/TMS 'lerden bahsedilmekte ve uygulamalar günümüze kadar gelişerek devam etmektedir.

Dünya genelinde yapılan uyumlaştırma çalışmaları ile finansal tablolarda yer alan muhasebe farklılıkları azaltılmakta aynı zamanda finansal tabloların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve daha tutarlı hale gelmesi kolaylaştırılmaktadır. Finansal tabloların hazırlanması, işletmelerin tercih ettiği finansal raporlama ve muhasebe standartları alanında yer alan muhasebe politikaları kapsamında oluşmaktadır. Bu bağlamda muhasebe politikaları işletmeler tarafından kullanılan ilke esas ve kurallar bütünü olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeleri için Finansal Raporlama Standardında tanımlanmaktadır.

Muhasebe standartları işletmeler için uygulanması zorunlu olan muhasebe politikalarını sunarken aynı zamanda alternatifli muhasebe politika seçim hakkını da sunmaktadır. İşletmeler finansal durumlarına göre muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Yapılan politika değişikliğini karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi adına dipnotlarında açıklamak zorundadırlar. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ve hatalar standartta uyumlu olarak finansal tabloların dipnotlarında açıkça gösterilmelidir.

Çalışmada BIST 100 endeksinde yer alan 100 şirketin 11 farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin 2016, 2017, 2018 ,2019 ve 2020 yılları dahil edilerek muhasebe politika tercihleri ve açıklanma düzeyleri incelenmiştir. Sektör verilerinin yıl bazında yüzdeleri hesaplanarak genel bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır. Sadece 1 şirketin 2016, 2017, 2018 ve 2019 verilerine ulaşılamamış olup bu yıllardaki veriler değerlendirmeye alınmamıştır. Aynı zamanda yıl bazında veri karşılaştırılması yapılarak sektörlerin muhasebe politika yöntemlerine ilişkin seçimlerinde meydana gelen değişikliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada elde edilen bulgular maddeler halinde aşağıda belirtilmiştir:

- Sektörlerin stok değerlendirme yöntem seçimlerine ilişkin sonuçları değerlendirildiğinde; en yüksek ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini seçtikleri tespit edilmiştir. İkinci yöntem olarak FIFO yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. Gerçek parti maliyet yöntemini ise hiçbir firma tercih etmemiştir. 2016 ve 2020 yılı veri karşılaştırmasında stok değerlendirme yöntem seçimlerinde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih eden sektör oranı %88 iken bu oranın 2020 yılında %93'e yükseldiği görülmektedir. FIFO yöntemini tercih eden sektör oranlarında değişiklik tespit edilmemiştir. Stok değerlendirme yöntem tercihlerinde açıklama yapmayan sektör oranının %5'ten %1'e düştüğü görülmüştür. Yıllar geçtikçe sektörlerin daha fazla açıklama yaptığı gözlemlenmiştir.

Coşkun (2016) çalışmasında, BIST de yer alan 21 farklı sektörde faaliyet gösteren 235 firmanın 2012,2013 ve 2014 yıllarına ait 45 farklı muhasebe politikasını dipnotlarda incelemiştir. Coşkun'un (2016) yılı çalışmasındaki veriler ile yapılan çalışma verileri karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, her iki çalışmada da stok yöntem tercihlerinde işletmelerin büyük oranda ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir.

- Sektörlerin maddi duran varlıkların değerlendirme seçim yöntemlerine ilişkin tercih sonuçları değerlendirildiğinde; en yüksek maliyet yöntemini seçtikleri belirlenmiştir. İkinci yöntem olarak yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettikleri görülmüştür. 2016 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında maliyet yöntemini tercih eden sektör oranının %59'dan %52'ye düştüğü görülmektedir. Yeniden değerlendirme yöntemini tercih eden sektör oranı %40 iken bu oranın 2020 yılında %47'ye yükseldiği tespit edilmiştir. Maddi duran varlıkların değerlendirme yöntem seçimlerine ilişkin açıklama yapmayan sektör oranında değişiklik tespit edilmemiştir.

Bal (2019) çalışmasında, BIST de işlem gören imalat sektöründe yer alan 179 işletmeden 156 tanesini araştırma kapsamına almış olup 2012 ve 2017 yıllarına ait 5 muhasebe politikasını dipnotlarda incelemiştir. Bal'ın 2019 yılı çalışmasındaki veriler ile yapılan çalışma verileri karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, her iki çalışmada da maddi duran varlıkların değerlendirme yöntem tercihlerinde işletmelerin büyük oranda maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir.

- Sektörlerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde seçim yöntemlerine ilişkin tercih sonuçları değerlendirildiğinde; en yüksek aktifleştirme yöntemini seçtikleri tespit

edilmiştir. İkinci yöntem olarak giderleştirme yöntemini tercih ettikleri görülmektedir. 2016 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında aktifleştirme yöntemini tercih eden sektör oranının %65'ten %66'ya yükseldiği görülmektedir. Giderleştirme yöntemini tercih eden sektör oranının %11'den %10'a düştüğü gözlemlenmiştir. Her iki yönteme dair açıklama yapan sektör oranı 2016 yılında %18 iken bu oranın 2020 yılında %21'e yükseldiği tespit edilmiştir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik yöntem seçimlerinde açıklama yapmayan sektör oranının %6'dan %3'e düştüğü görülmektedir. Yapılan çalışmada sektörlerin seçmiş olduğu muhasebe politika tercihlerinde genel olarak en yüksek açıklama yapmama oranına sahip standardın borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme standardı olduğu tespit edilmiştir.

Sektörlerin maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme seçim yöntemlerine ilişkin tercih sonuçları değerlendirildiğinde; en yüksek maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir. İkinci yöntem olarak ise; yeniden değerlendirme yöntemini tercih ettikleri görülmüştür. 2016 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektör oranlarında herhangi bir değişiklik tespit edilmemiştir. Sektörlerin aynı muhasebe politika yöntemlerini tercih ettikleri görülmektedir.

Bal'ın 2019 yılı çalışmasındaki veriler ile yapılan çalışma verileri karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucuna göre, her iki çalışmada da maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme yöntem tercihlerinde işletmelerin büyük oranda maliyet yöntemini tercih ettikleri tespit edilmiştir.

- Sektörlerin yatırım amaçlı gayrimenkulleri değerlendirme yöntem tercih sonuçları değerlendirildiğinde; en yüksek gerçeğe uygun değer yöntemini seçtikleri tespit edilmiştir. İkinci tercih edilen yöntemin ise; maliyet yöntemi olduğu görülmüştür. 2016 ve 2020 yılı veri karşılaştırılmasında sektörlerin maliyet yöntemi tercih oranlarının %30'dan %23'e düştüğü tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değer yöntemini tercih eden sektör oranının %68'den %75'e yükseldiği görülmektedir. Sektörlerin yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme yöntem seçimlerine ilişkin açıklama yapmama oranında değişiklik tespit edilmemiştir.

Koçyiğit (2013) çalışmasında, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında İMKB'de işlem gören 259 şirketin 2012 yılına ait finansal tablolarını ve dipnotlarını incelemiştir. Çalışma sonucunda, sektörlerin finansal tablo dipnotlarında yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin büyük oranda açıklama yapılmadığını tespit etmiştir. Yapılan çalışma verileri ile Koçyiğit'in çalışma verileri karşılaştırıldığında yıllar geçtikçe sektörde yer alan şirketlerin muhasebe politikalarına yönelik daha fazla açıklama yaptığı tespit edilmiştir.

Genel olarak tüm sonuçlar değerlendirildiğinde işletmelerin büyük oranda muhasebe politika yöntem seçimlerine ilişkin açıklama yaptığı görülmüştür. Çalışmada az da olsa açıklama yapmayan sektörlerin var olduğu gözlemlenmiştir. İşletmelerin yıllar bazında muhasebe politika uygulamalarında tercih ettikleri yöntemlerde artış ve azalışlar meydana gelse de aynı muhasebe politika yöntemlerini uyguladıkları görülmektedir.

İşletmeler pazardaki paylarını arttırabilmek ve mevcut durumlarını koruyabilmek için güçlü finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Finansal kaynaklarını koruyabilmek ve devam edebilmek için finansal tablolarda yer alan bilgilerini kamuoyuna şeffaf bir şekilde sunmaları gerekmektedir. İşletmeler finansal ve muhasebe bilgilerini de belirli kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına açıklamak zorundadırlar. Finansal tablo kullanıcılarının daha sağlıklı daha güvenilir bilgiye ulaşabilmeleri için sektörde yer alan firmaların finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarına yönelik bilgileri açıklaması beklenmektedir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı Muhasebe ve Denetime Bakış.
- Akdoğan, Nalan ve T. Tenker (1998). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, (Genişletilmiş Altıncı Baskı) Ankara.
- Akdoğan, Nalan, Orhan Sevilengül (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Öztürk, C. (2015) A. Country Specific Approach TO IFRS Accounting Policy Choice in The European, Australian And Turkish Context. *Emerging Markets Journal*. 5(1).59-81.
- Akgün, A.İ., & Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi, *Yönetim ve Ekonomi*. Cilt:20 Sayı:2.
- Akgün, A. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmanizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş,. *Yönetim ve Ekonomi*.
- Aktaş, R., (2013). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar (İMKB şirketleri üzerine bir inceleme). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akyüz, Y.,& Görmüş, A.Ş.,& Bektas, Ç.(2008). Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri 1-10.
- Al-Dmour, Ahmed Hani, Maysam Abbod, Naim Salameh Al-Balqa : "The Impact of the Quality of Financial Reporting on NonFinancial Business Performance and the Role of Organizations Demographic'Attributes (Type, Size and Experience)," *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(1), 2018, s. 1-16.
- Alkan, B. Ş. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve Kavramsal Çerçeve Projesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 28(145), 107-134.

- Arıkboğa, D. (2011). Finansal Muhasebe. İstanbul: Der Yayınevi.
- Aygün, D. & 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.
- Bal, M. (2019). BIST’ te İşlem Gören İmalat Sektöründeki İşletmelerin TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı Açısından İncelenmesi, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi (Yayımlanmış) Yüksek Lisans tezi*. Manisa.
- Balsarı, Ç. & Dalkılıç, A.F. (2007).Kural- Bazlı ve İlke -Bazlı Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. (22):105-118.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, Sayı: 146; 42-57.
- Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 20(98), 89-116.
- Beyazyol, E. (2021). Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na Göre Hazırlanan Finansal Tablolar, Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’na Göre Hazırlanan Finansal Tablolar Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Hazırlanan Finansal Tabloların İncelenmesi, Karşılaştırılması Ve Bir Uygulama, *Yüksek Lisans Tezi, 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, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Kahramanmaraş.
- Cavlak, H., Cebeci, Y. ve Güneş, N. (2017). “Nakit Akış Tablolarının İçerik Analizi Yöntemi ile Değerlendirilmesi”, Vol:3, Issue:13; pp:234-246.
- Çetinkaya, N. (2017). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesinde Gerçeğe Uygun Değer Tespiti Ve Türkiye’deki Uygulamaların Değerlendirilmesi, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi Yıl:2017, 2(4):69-83*.

- 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.
- Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S. Y. (2009). Finansal Muhasebe. Bursa: Dora Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Elitaş, C.& Karakoç, M.& Özdemir, S.(2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları Ekim *Dergi Park*.
- Ersoy, (2005). Finansal Bilgilerin Yönetimi Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi, *Dergi Park*.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. İstanbul: Beta.
- Gökten, P. (2013). Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Poltikalarının Seçimine İlişkin Bir Çalışma. (Yayınlanmış Doktora Tezi). *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Ankara.
- Güneş, S. (2014). Temel Finansal Araçların Kobi TFRS, Tam Set TFRS VE Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirme Örnekleri. (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi).*Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Gürdal, Kadir (2006). Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 32: 1-12.
- Güredin, E. (1995). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz (2. Baskı), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:835.
- Güzel, Ahu. (2011). Finansal Muhasebe Ticari Yönetim Dizisi, İlya İzmir Yayınevi, Birinci Baskı.
- Haftacı, V.& Kılınç, Y. (2020). Muhasebe Politikası Seçim Kararları: Alternatif Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Gösterilmesine Yönelik Bir Örnek Uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 16, Yıl 16, Sayı 2.
- Hilal, H. (2007). Hisse Senedi Satın Almada Finansal Bilgi Sisteminin Etkisinin Analizi. *Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Isparta.

Kavramsal Çerçeve, (2018).

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%20C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf,E.T.\(23.09.2021\).](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%20C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf,E.T.(23.09.2021).)

Karacaer, S., İbrahimoglu, N. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *H.Ü. İİBF Dergisi*, C21, S1, ss.211- 228.

Karğın, M., & Aktaş, R. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(52), 1-24.

Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., & Keskin, İ. (2016). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. İstanbul: Der Yayınları.

Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., & Keskin, İ. (2016). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları. İstanbul: Der Yayınları.

Murat Küçüktüfekçi ve Mustafa Killi, (2016). Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi: Tms 23, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Bir İnceleme, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 444-460.

Otlu, A. (2018). Stok Değerleme Yöntemleri Ve Stok Değerleme Yöntemlerinin Aralıklı ve Sürekli Envanter Yöntemlerine Göre Karşılaştırılması, *Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, *Dergi Park*, 34-50.

Örten, Remzi (2000); Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri, Gazi Kitabevi, Ankara.

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

Özçelik, F. (2019). Maliyet Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(4), 607-622.

Öztürk, İ. (2018). Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinin, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Cts Denetim*.

Schmidlin, N. (2014). *The Art of Company Valuation and Financial Statement Analysis: A Value Investor's Guide With Real-Life Case Studies*, John Wiley & Sons, UK.

Sevilengül, Orhan (2003); Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.

Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve 86 Sonrası Gelişmeler. *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu - Uluslararası Muhasebe Sempozyumu* (16 - 19 Nisan). İstanbul.

TMS 2. Stoklar.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, E. T. (07.11.2021).

TMS 16. Maddi Duran Varlıklar.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS16.pdf>, E. T. (06.11.2021).

TMS 23. Borçlanma Maliyetleri.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_23_2018.pdf, E.T. (20.11.2021).

TMS 37. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2037.pdf>, E.T. (15.11.2021).

TMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS38.pdf>, E. T. (01.12.2021).

TMS 40. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2015Seti/TMS40.pdf>, E. T. (18.11.2021).

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

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8_2017.pdf, E.T. (20.11.2021).

Ünal, O. (2002). Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi Ulusal ve Uluslararası Uygulamaların Karşılaştırılması. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

Varıcı, İ. & Çağırın, F.K. (2015). Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST) Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış dergisi*.

Yazıcı, Mehmet (2004); “Muhasebe Standardının Tanımı” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, Nisan.

Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı. Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13; 139-155.

Yükçü, S. & Gönen, Seçkin (2012). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm*, s:31.