

# MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLERLE İLGİLİ İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE BİR İNCELEME

Yrd.Doç.Dr. Vesile ÖMÜRBEK\*

Arş.Gör. Mahmut Sami ÖZTÜRK\*\*

## ÖZET

İşletmeler, finansal tabloların doğru finansal bilgi vermesi ve karşılaştırılabilir olabilmesi için ticari faaliyetin gereği uyguladıkları muhasebe politika ve tahminlerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bu bağlamda değişiklik olması durumunda, yapılması gerekenleri, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Türkiye Muhasebe Standartları 8 (TMS 8)” düzenlemektedir. Bu çalışmada, İMKB 100’de yer alan şirketlerin bu standart kapsamında muhasebe politikaları ve tahminlerinde yaptıkları değişiklikler incelenerek, ne tür değişikliklerin yapıldığı ve yapılan değişikliklerin şirketlerin finansal tablolarına etkileri araştırılmaktadır. Finansal tablolarda meydana gelen değişiklikler, işletmelerin değişiklik nedenleri bazında sınıflandırılarak durum tespiti yapılmaktadır.

İMKB 100 şirketlerinin % 22’sinin muhasebe politikalarında değişiklik yaptığı ve değişiklik yapanlarında % 50’sinin finansal tablolarına etkisi bulunduğu tespit edilmektedir. Politika değişikliklerinde en çok sınıflandırma değişikliği yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca şirketlerin muhasebe tahminlerinde değişiklik yapanların % 9 olduğu ve muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin de % 78’inin finansal tablolarını etkilediği görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri, politika ve tahmin değişiklikleri, TMS 8.

**Jel Kodlar :** M40, M41.

\* Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

\*\* Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi.

## CHANGES IN CORPORATES' ACCOUNTING POLICIES AND ESTIMATES: IMKB 100 APPLICATION

### ABSTRACT

With the aim of giving accurate financial information and being comparable for financial statements, according to trading activity, firms change their applied accounting policies and estimates. If changes are occurred, "Changes in Corporates' Accounting Policies and Estimates and Errors Turkish Accounting Standards 8 (TMS 8):" will regulates the necessary actions. In this study, changes in accounting policies and estimates are examined according to standard for IMKB 100 firms. And what kind of changes are made and the effect of changes in corporates' financial statements is also examined. The changes in financial statements are classified as the reasons of firms' accounting changes.

%22 of IMKB 100 firms changed their accounting policies and %50 of these firms which changed their accounting policies, have an effect on their financial statements. Classification changes are the most in policy changes. %9 of the firms changed their accounting estimates. And %78 of these firms which changed their accounting estimates, have an effect on their financial statements.

**Keywords:** accounting policies, accounting estimates, changes of policies and estimates, TMS 8

**Jel Codes:** M40, M41.

### 1. GİRİŞ

İşletmelerin muhasebe bilgi kullanıcılarına, kaliteli finansal bilgilerin sunulabilmesi için muhasebe standartlarının iyi analiz edilip öğrenilmesi ve işletmeye etkisinin araştırılması gerekmektedir (Kurt ve Öztürk 2008, 52).

**Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8**, muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması kriterlerini ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesi için temel kriterleri oluşturmaktadır. Ayrıca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesi için uygun işleyiş biçimini açıklamaktadır.

Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunması muhasebenin temel kavramları arasında yer almaktadır. Finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak için işletmelerin, seçtikleri politikaları

ve yöntemleri değiştirmeden, izleyen yıllarda da devam ettirmesi gerekir. Fakat iş dünyası sürekli gelişim ve değişim içindedir. Teknolojik gelişmeler, globalleşme, işletmelerin gelişim ve değişim içinde olması, seçilen politika ve tahminlerde de değişime yol açmaktadır. Muhasebe politika ve tahminlerinde değişikliklerin olması durumunda TMS 8 standardı, işletmelere yol göstermektedir.

TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı 1. maddesinde bu standardın amacı; ilk olarak muhasebe politikalarının seçilmesi ve çeşitli sebeplerle değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikaları ile tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemek olarak belirtilmiştir.

Belirtilen amacın yanı sıra yine standardın 2. maddesine göre, işletmelerin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğinin artırılması ve işletmelerin geçmiş dönem finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Standardın kapsamını belirleyen 3. maddede; muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinin uygulanması olarak belirlenmiştir.

İşletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olabilmesi ve dürüst resim ilkesi gereği doğru finansal bilgi üretmeleri için tutarlılık kavramı doğrultusunda dönemler itibariyle uygulamaları gereken muhasebe politikalarında değişim yapmaları da gerekmektedir. Bu bağlamda konu ile ilgili olarak, literatürde yer alan ve daha önce yapılmış olan çeşitli çalışmalar aşağıda belirtilmektedir.

Gökgöz, 2012 yılında yayınlanan çalışmasında, TMS 8 Standardının muhasebe uygulamaları üzerinde araştırma yapmıştır. Çalışmasındaki temel amaç TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardının uygulanış biçimini açıklamaktır. Bu çerçevede öncelikle standart hakkında teorik bilgilere yer verilmiştir. Standardın daha iyi anlaşılabilmesi için ise arkasından, her konu ile ilgili olarak örnek uygulamalara değinilmiştir (Gökgöz 2012, 151)

Ulusan ve Doğan 2008'de birlikte yaptıkları çalışmada, muhasebe politikalarının seçimindeki ekonomik belirleyicileri, İMKB'ye kayıtlı halka açık şirketler üzerinde yaptıkları araştırma ile açıklamaya çalışmaktadırlar (Ulusan ve Doğan 2008, 229).

Ulusan 2007 yılındaki çalışmasında, 107 adet halka açık şirketin 2005 yılı finansal tablolarında yer alan 5 önemli muhasebe yöntemi ile ilgili açıklamalarını inceleyerek, işletmelerin muhasebe politikası seçimini etkileyen ekonomik belirleyiciler hakkında bilgiler sunmaktadır (Ulusan 2007, 167).

Gürdal, 2006 yılında yaptığı çalışmada muhasebe politika ve tahminlerindeki değişikliklerinin raporlanmasına yönelik açıklamalara yer vermiştir. Genel olarak işletmelerin muhasebe politikalarının belirlenmesi, uygulanması ve değiştirilmesi, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ile hataların düzeltilmesi hakkındaki standart ve SPK Tebliği kapsamında incelenmiştir. Standart kapsamındaki konular teorik olarak ele alınarak örnek olaylar ile açıklanmaktadır (Gürdal 2006, 12).

Sönmez ve Bayri, 2004 yılında yaptıkları çalışmada, dönem net karı veya zararı ile temel hatalar ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler ile ilgili olarak standartlar kapsamında detaylı açıklama ve bilgiler sunarak örnek uygulamalar ile konunun daha iyi bir şekilde ortaya konulmasını amaçlamaktadırlar (Sönmez ve Bayri 2004, 68).

Akgül ve Akay, 2004 yılında ortaya koydukları çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de uygulama etkinliği hakkında, Türkiye'deki 500 büyük sanayi işletmesine yapılan anket çalışmasında, TMS 8 Standartının şirketler tarafından kullanım durumunun dağılımına göre; şirketlerin %21,1'inin TMS 8'i kullandığı, %78,9'unun ise TMS 8'i kullanmadığı tespit edilmektedir (Akgül ve Akay 2004, 210).

Çakıcı ise 2002'de yaptığı çalışmada temel muhasebe varsayımları ile muhasebe politikalarına yön veren kavramları örnek olaylar ile destekleyerek açıklamaya çalışmıştır (Çakıcı 2002, 71).

Bu çalışmada ise İMKB 100 şirketlerinin finansal tablolarının dipnotları incelenerek muhasebe politika ve tahmin değişiklikleri belirlenmekte, değişimin olup olmadığı, değişim varsa finansal tablolara etkisi olup olmadığı araştırılmakta ve ayrıca finansal tablolara etkisi olan değişimler incelenmektedir.

## 2. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİ

TMS 8'in 5. maddesi içerisinde yer alan tanıma göre muhasebe politikaları; finansal tabloların oluşturulmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan çeşitli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe politikalarının seçimi, belirlenen yöntem ile uygulanan muhasebe sistemi çıktılarına etki etme amacı taşıyan kararlardır (Fields ve diğerleri 2001, 256).

Muhasebe politikalarına, temel muhasebe kavramları olarak kabul edilen ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları yön vermektedir. Ancak muhasebe politikası belirlendikten sonra uygulanan muhasebe politikaları, finansal tablolardan karşılaştırılabilir bilgiler alınabilmesi açısından zorunlu olmadıkça değiştirilmemeli ve tutarlılık kavramına uyulmalıdır (Çakıcı 2002, 75).

Muhasebe politikaları alınacak kararı temsil etmektedir. Çeşitli muhasebeleştirme yöntemleri arasından birinin seçilmesi gerekmektedir. Birden fazla politika belirlenip uygulanırsa, aynı olaylar değişik şekillerde raporlanabilir. Bu yaklaşım, aynı durumda olan işletmelerin finansal yapılarının ve faaliyet sonuçlarının tamamen farklı olması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle, finansal tablolarda belirtilen tutarlar, muhasebe politikalarının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Ulusan 2007, 168).

Finansal tabloların önceki dönem finansal tablolara ve diğer işletmelerin tablolarıyla karşılaştırılabilirliği ve bu finansal tabloların geçerliliğinin ve güvenilirliğinin artırılabilmesi için yöntemler ve uygulamalar dönemler itibarıyla birbirleriyle tutarlı olmalıdır. Bu konudaki temel prensipler, muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık kavramı içerisinde açıklanmaktadır (Gürdal 2006, 2).

TMS 8 Standardı 13. maddesine göre, TMS/IFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. TMS/IFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Tutarlılık kavramının uygulanmaması durumunda, muhasebe yoluyla elde edilen bilgiler, birbirleriyle karşılaştırılmazlar. Bu durum, bu bilgileri kullanarak karar alan, işletme ile ilgili çevrelerin de yanılgılarına neden olabilmektedir (Gürdal 2006, 2).

Muhasebe politikalarının yanı sıra muhasebe tahminleri, TMS 8 Standardı içerisinde açıklanmaktadır. Standardın 32. maddesine göre birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;

- (a) Şüpheli alacaklar,
- (b) Kullanımdan kalkmış stoklar,

- (c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
- (d) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
- (e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Standart kapsamında hatalar, ayrıca belirtilmektedir. Matematiksel hesaplamalar sonucunda, yanlış olarak uygulanan muhasebe politikaları sonucunda, yanlış yorumlanan bilgiler nedeniyle, gözden kaçması sebebiyle ve kasit sonucu çeşitli hatalar meydana gelmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 102). TMS 8'in 5. maddesindeki tanımlara göre, geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

### 3. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe politikaları ve tahminlerdeki değişiklikler ile meydana gelen hataların muhasebeleştirilmesinde iki farklı yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler, geriye yönelik uygulama ve ileri yönelik uygulama olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemler arasında seçim yapma ise, olayların niteliklerine göre değişmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 93).

Muhasebe politikalarında değişiklik olması durumunda geriye dönük uygulama yapılırken, muhasebe tahminlerinde değişiklik olması durumunda ise ileriye dönük uygulama yapılmaktadır. Ayrıca hataların meydana gelmesi durumunda geriye dönük uygulamanın yapılması gerekmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 93).

TMS 8, 13. Maddeye göre işletmeler muhasebe politikalarını aşağıda belirtilen durumlarda değiştirebilmektedir:

- (a) Bir TMS yada TFRS tarafından zorunluluk olarak belirtildiyse,
- (b) İşletmenin performansı, finansal yapısı, veya nakit akış işlemleri ile olayların etkileri, finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir olarak belirtilecekse değişiklik yapılabilmektedir.

Bir başka ifade ile işletmeler, ya standartların getirdiği bir gereklilik olarak ya da gönüllü olarak muhasebe politikalarında değişiklik yapmaktadırlar. Değişikliğin sebepleri doğrultusunda bu değişikliklerin etkileri de finansal tablolara yansıtılmalıdır (Örten ve diğerleri 2010, 95).

Örneğin daha önce stoklar standardında LIFO yönteminin uygulanmasına izin verilirken, standartta yapılan değişiklik ile bu yöntemin uygulanması

bir seçenek olmaktan çıkarılmıştır. Bu durumda işletmeler LIFO yerine başka bir stok değerlendirme yöntemi benimsemeliler ve bu değişikliğin etkisini de belirtmelidirler (Özerhan ve Yanık 2012, 738).

Standardın 16. maddesinde belirttiğine göre **şağıdaki durumlar** muhasebe politikalarında değişiklik sayılmamaktadır;

- (a) Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
- (b) Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.

Muhasebe politikalarının değiştirilmesi durumunda uygulamanın nasıl yapılacağı standardın 18. Maddesinde belirtilmektedir. Buna göre, bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır. İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik tanım olarak TMS 8 standardının 5. maddesinde; 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 ifade edilmektedir. Ayrıca muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanabileceği, bundan dolayı da hataların düzeltilmesi anlamına gelmeyeceği belirtilmektedir.

Değerleme yönteminde yapılan değişiklikler muhasebe politikası değişikliğidir dolayısıyla muhasebe tahmini değişikliği değildir. Bununla birlikte muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu durumlarda değişikliğin, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edileceği, standardın 35. maddesinde açıklanmaktadır.

Örnek olarak bir işletme maddi olmayan duran varlıklarını maliyet bedeli ile değerlerken, daha sonra yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemeye başladıysa, bu durum bir muhasebe politikası değişikliğidir, tahmin ile ilgili bir değişiklik değildir (Özerhan ve Yanık 2012, 741).

TMS 8'in 36. maddesine göre bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:

- (a) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya
- (b) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Yapılan muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin etkileri, bilançoda yer alan varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik oluşturuyor ise, bahsedilen varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri, belirtilen değişikliklerin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (Gökçen ve diğerleri 2011, 170).

Örneğin, şüpheli alacaklara ilişkin tutarın tahmininde bir değişiklik, ancak cari dönemi etkilememektedir ve o dönem içinde finansal tablolara yansıtılmalıdır. Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinde bir değişiklik ise hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içindeki her dönemin amortisman giderini etkilemektedir. Bu durumda gelecek döneme etki oluyorsa gelecek dönem finansal tablolarına da değişiklik yansıtılmalıdır (Özerhan ve Yanık 2012, 742).

Tahminler, yapıldıkları dönemde mevcut durumda bulunan en iyi verilere dayanmaktadır. Tahminlerde meydana gelen değişiklikler ise yeni veriler ve gelişmelerin bir sonucudur. Hatalar ise mevcut bilginin yanlış kullanımı ve suiistimalinden kaynaklanmaktadır. Bu sebeple muhasebe tahminlerindeki değişiklik bir hata olarak kabul edilmemektedir (Sağlam ve diğerleri 2009, 216).

#### **4. MUHASEBE POLİTİKALARI VE TAHMİNLERİNDEKİ DEğİŞİKLİKLERİN İMKB 100 ŞİRKETLERİNDE İNCELENMESİ**

##### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Araştırmada, İMKB 100 Şirketlerinde muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişikliklerin finansal tablolara etkilerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı**

Araştırma, verilere ulaşılabilmesi dolayısıyla, Finansal Durum Tablosu, Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Dipnotları açıklamak zorunda olan ve hisse senetleri İMKB’de işlem gören Şirketler ile sınırlıdır. Araştırmada, İMKB-100 Şirketlerinin 2011 yılına ait 12 aylık finansal tablo dipnotları ele alınarak, muhasebe politikaları ve tahminlerinde yapılan değişiklikler TMS 8 kapsamında incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır.

### 4.3. Araştırmanın Bulguları

#### 4.3.1. Muhasebe Politika ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Bulgular

İlk olarak aşağıda belirtilen 2 ayrı tabloda şirketlerin muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin olarak istatistiksel bilgiler yer almaktadır. Bu bağlamda politika ve tahmin değişiklikleri ayrı ayrı olarak ele alınmıştır. Değişikliğin yapıldığı konusunda bilgi bulunmayan şirket sayısı, değişiklik yapılmadığını belirten şirket sayısı ile değişiklik yapan şirket sayısı ve yüzdeleri tablolarda belirtilmiştir. Ayrıca eğer değişiklik yapıldıysa, yapılan değişikliklerin finansal tablolara etki edip etmediği de araştırılarak buna ait sayısal veriler tablolarda yer almaktadır.

**Tablo 1. Politika Değişiklikleri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
BİLGİ BULUNAMAYANLAR	44	%44
DEĞİŞİKLİK YAPMAYANLAR	34	%34
DEĞİŞİKLİK YAPANLAR	22	%22
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>%100</b>

Finansal tabloların kullanıcılara yararlı olabilmesi için anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik niteliklerine sahip olması gerekmektedir (Örten ve diğerleri 2010, 5). Tablo 1’de görüldüğü üzere 44 şirkette, muhasebe politikalarında değişikliği yapıp yapmadıkları hakkında finansal tablolarının dipnotlarında bilgi bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu şirketlerin anlaşılabilirlik niteliği gereği finansal tablo dipnotlarında değişiklik yapıp yapmadıklarına dair bilgi vermeleri gerekmektedir. Politika değişikliği yapmayan şirketlerin ise değişiklik yapanlara göre daha fazla sayıda olduğu görülebilmektedir.

**Tablo 2. Politika Değişikliklerinin Finansal Tablolara Etkileri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
ETKİSİZ OLMAYANLAR	9	%41
ETKİSİZ OLANLAR	11	%50
ETKİ BELİRTİLMİYENLER	2	%9
<b>TOPLAM</b>	<b>22</b>	<b>%100</b>

Tablo 2’ye göre muhasebe politikalarında değişiklik yapan 22 şirket içerisinde, finansal tablolarında etki meydana gelen şirketlerin yüzdesi, %50’dir. Genel değerlendirmeye göre 100 şirketten sadece 11 tanesi finansal tablolarına etki edecek muhasebe politika değişiklikleri yaptığını belirtmiştir.

**Tablo 3. Tahmin Değişiklikleri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
BİLGİ BULUNAMAYANLAR	58	%58
DEĞİŞİKLİK YAPMAYANLAR	33	%33
DEĞİŞİKLİK YAPANLAR	9	%9
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>%100</b>

Tablo 3'e göre benzer şekilde şirketlerin %58'inin muhasebe tahminlerinde değişikliği yapıp yapmadıkları hakkında bilgi mevcut değildir. Tahmin değişikliği yapmayan şirketlerin ise değişiklik yapanlara göre çok daha fazla sayıda olduğu tabloda görülmektedir.

**Tablo 4. Tahmin Değişikliklerinin Finansal Tablolara Etkileri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
ETKİSİ OLMAYANLAR	-	-
ETKİSİ OLANLAR	7	%78
ETKİ BELİRTİLMİYENLER	2	%22
<b>TOPLAM</b>	<b>9</b>	<b>%100</b>

Tablo 4'de belirtildiği üzere muhasebe tahminlerinde değişiklik yapıp finansal tablolarında etki meydana gelen şirketlerin yüzdesi, %78'dir. Genel değerlendirmeye göre **100 şirket içinden 7 adet şirket**, finansal tablolarına etki edecek muhasebe tahmin değişiklikleri yaptığını belirtmiştir.

Muhasebe politikalarında ve tahminlerinde değişiklik yapıp yapılmadığının araştırılması sonrasında şirketlerin yaptıkları muhasebe politika ve tahmin değişikliklerinin içeriği incelenmiştir. Bu kapsamda yapılan değişiklikler gruplandırılarak istatistiki bilgiler elde edilmiştir.

#### **4.3.2. Muhasebe Politika ve Tahminlerindeki Değişikliklerin Nedenleri ile İlgili Bulgular**

Aşağıda yer alan tablolarda, şirketlerin finansal tablolarına etki eden ya da etkisi belirtilmeyen politika ve tahmin **değişikliklerinin nedenleri** yer almaktadır.

**Tablo 5. Finansal Tablolara Etki Eden veya Etkisi Belirtilmeyen Politika Değişikliklerinin Nedenleri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
Sınıflandırma Değişikliği	6	%46,1
Kıdem Tazminatı Hesaplaması Değişikliği	1	%7,7
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Yöntem Değişikliği	1	%7,7
Finansman Kur Değerlendirme Değişikliği	1	%7,7
Borçlara Vergi Karşılığı Ayırma Değişikliği	1	%7,7
Haklar Hesabındaki Varlıkların Değerleme Yöntem Değişikliği ve Kur Farkının Muhasebeleştirilme Şekli Değişikliği	1	%7,7
Aktüeryal Kayıp ve Kazançların Muhasebeleştirilme Şekli Değişikliği	1	%7,7
Proje, Ar-Ge, Garanti Gider Karşılıkları, İştirak Tutarı Eliminasyon Hesaplamaları Değişikliği	1	%7,7
<b>TOPLAM</b>	<b>13</b>	<b>%100</b>

Tablo 5'e göre muhasebe politika değişikliği yapan şirketler arasında, en fazla sayıda yapılan değişiklik, sınıflandırma değişikliğidir. Bu yüzden politika değişiklikleri içerisinde yer alan sınıflandırma değişikliklerinin detaylı olarak içeriği aşağıda belirtilmiştir. Şirketlerin sınıflandırma değişiklikleri adı altında yaptıkları değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- 1- Maddi duran varlığın kullanım amacının değişmesiyle gerçeğe uygun değere sahip arsalar, yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmiştir.
- 2- Bazı gayrimenkuller maddi duran varlıklar arasında tasniflenmiş olup daha sonra yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir.
- 3- Önceki dönemlerde giderleştirilen murabaha kredilerine ilişkin faizler, aktifleştirilmiştir. Ayrıca daha önce yapılmakta olan yatırım olarak sınıflanan bir arsa içerisindeki okul, cari dönemde bu kalemden çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılmıştır.
- 4- Stoklar içerisinde yer alan bazı verilen sipariş avansları diğer dönen varlıklara, kısa vadeli stoklar içerisinde yer alan bir kısım tamamlanmamış konutlar uzun vadeli stoklara sınıflandırılmıştır.

5- Özellikle varlıkların yapımıyla ilgili olarak katlanılan genel amaçlı borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, geçmiş dönemde yeniden değerlendirilmiştir ve ilgili satış zararı diğer faaliyetlerden gelir / giderler içerisinde sınıflandırılmıştır.

6- “Nakit ve nakit benzerleri” içerisinde sınıflandırılan “Merkez Bankalarındaki bakiyeler”, konsolide bilançoda ayrı bir hesap olarak sınıflandırılmıştır. Uzun vadeli “Finansal Yatırımlar” içerisinde sınıflandırılan iştirakler, “Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar” hesabında ayrı olarak gösterilmiştir. “Yatırım amaçlı gayrimenkuller” içerisinde sınıflandırılan, bazı gayrimenkuller, “uzun vadeli verilen avanslar” içerisinde sınıflandırılmıştır. “Diğer kısa vadeli yükümlülükler” içerisinde sınıflandırılan, kullanılmayan izin günleri karşılıkları, kısa vadeli “Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar” içerisinde sınıflandırılmıştır. “Dayanıklı Tüketim” sektörü içerisinde sınıflandırılan bazı finansal tablo bilgileri, “Diğer” sektörü içerisinde sınıflandırılmıştır. Nakit akım tablosunda “nakit ve nakit benzerleri dönem sonu” bakiyesi içerisinde sınıflandırılan zorunlu karşılık nitelikli “Merkez Bankaları diğer bakiyeleri”, “Merkez bankasındaki zorunlu karşılıklar” hesabı içerisinde sınıflandırılmıştır.

Şirketlerin finansal tablolarına etki eden veya etkisi belirtilmeyen tahmin değişikliklerinin nedenleri Tablo 6’da görülmektedir.

**Tablo 6. Finansal Tablolara Etki Eden veya Etkisi Belirtilmeyen Tahmin Değişikliklerinin Nedenleri**

	ŞİRKET SAYISI	YÜZDE ORANI
Amortisman Süresi Değişikliği	4	%44,5
Sınıflandırma Değişikliği	3	%33,3
Ertelenmiş Vergi Hesaplama Değişikliği	1	%11,1
Gelirlerin Kaydedilmesinde ve Malzeme Alımlarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Tahminlerdeki Değişiklik	1	%11,1
<b>TOPLAM</b>	<b>9</b>	<b>%100</b>

Tablo 6’da görüldüğü üzere muhasebe tahmin değişikliği yapan şirketler arasında, en fazla sayıda yapılan değişiklikler amortisman süresi değişikliği ile sınıflandırma değişikliğidir.

Tahmin değişiklikleri içerisinde yer alan sınıflandırma değişikliğinin detaylı olarak içeriği ise aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

1- İki ayrı şirketin yaptığı aynı değişikliğe göre; 31 Aralık 2011 tarihinde

sona eren hesap dönemine ait gelir tablosuyla uyumlu olması amacıyla, 31 Aralık 2010 tarihinde sona eren hesap dönemine ait bir miktar gider tutarı “Genel yönetim giderleri” hesabından “Satışların maliyeti» hesabı altında sınıflandırılmıştır.

2- 31 Aralık 2010 tarihli konsolide bilançoda “diğer dönen varlıklar” içerisinde sınıflandırılan belli bir miktar KDV, “diğer duran varlıklar” hesabı altında sınıflandırılmıştır.

Ayrıca tahmin değışikliği yapanların arasında ertelenmiş vergi hesaplama değışikliği ile gelirlerinin kaydedilmesinde ve malzeme alımlarının muhasebeleştirilmesinde kullanılan tahminlerde değışiklik yapıldığı tespit edilmiştir.

## 5. SONUÇ

Yapılan çalışma sonucunda şirketlerin muhasebe politika ve tahminlerindeki değışiklikleri TMS 8 standardı çerçevesinde uyguladıkları görülmektedir. Bu değışiklikleri finansal tablolarının dipnotlarında detaylı olarak açıkça belirtmeleri gerekmektedir. Ayrıca yapılan değışikliklerin finansal tablolara etkilerini göstermek durumundadırlar.

Çalışmada birçok şirketin muhasebe politika ve tahminlerinde değışiklik yapıp yapmadıkları konusunda, finansal tablolarının dipnotlarında herhangi bir açıklayıcı bilgiye yer vermedikleri görülmüştür. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama prensibinin tam olarak yerine getirilmediğinin bir göstergesi olarak düşünölebilmektedir.

Muhasebe politikaları ve tahminlerinde değışiklik yaptıklarını belirten şirketler genel olarak, bu değışikliklerin finansal tablolarına olan etkilerini de belirtmişlerdir. Bu etkiler rakamsal olarak da ayrıca detaylı olarak gösterilmektedir.

İMKB 100 içerisinde yer alan şirketlerin 2011 yılı içerisinde yaptıkları muhasebe politika değışikliklerinin büyük bir bölümü sınıflandırma değışikliğidir. Muhasebe tahminlerinde yapılan değışikliklerinin büyük bir kısmı ise amortisman süresi ile sınıflandırma değışikliklerinden dolayı yapılmıştır. Bu durum sınıflandırma değışikliğinin ve varlıklarının faydalı ömürlerine ilişkin değışikliklerin, şirketlerde daha yüksek oranda görölebildiğini göstermektedir.

## 6. KAYNAKÇA

Akgöl, B. A. ve H. Akay. 2004. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Çakıcı, C. 2002. "Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.5 Sayı.17: 69-76.

Sağlam, N., S. Şengel ve B. ÖZTÜRK. 2009. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Gökgöz, A. 2012. "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.14 Sayı.4: 151-173.

Gürdal, K. 2006. "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.32: 1-12.

Fields, T. D., T. Z. Lys ve L. Vincent. 2001. "Empirical Research on Accounting Choice", Journal of Accounting and Economics, Sayı.31: 255-307.

**Gökçen, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. 2011. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi.**

Kurt, G. ve V. Öztürk. 2008. "Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı.24: 37-54.

**Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2010. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.**

Özerhan, Y. ve S. Yanık. 2012. TMS TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Türmob Yayınları.

Sönmez, F. ve O. Bayri. 2004. "TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.23: 68-78.

Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği-TMS 8 Muhasebe politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı

Ulusan, H. 2007. "Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt.62 Sayı.2: 167-198.

Ulusan, H. ve İ. Doğan. 2008. "Muhasebe Politikası Seçimi: Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler Ampirik Bir Çalışma", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.26 Sayı.1: 229-254.