

MUHASEBE POLİTİKASI SEÇİM KARARLARI: ALTERNATİF MUHASEBE POLİTİKALARININ FİNANSAL TABLolar ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN GÖSTERİLMESİNE YÖNELİK BİR ÖRNEK UYGULAMA*

ACCOUNTING POLICY CHOICE DECISIONS: AN EXAMPLE APPLICATION TO ILLUSTRATE THE IMPACTS ON FINANCIAL STATEMENTS OF ALTERNATIVE ACCOUNTING POLICIES

Vasfi HAFTACI

Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü
(vhaftaci@kocaeli.edu.tr)
ORCID: 0000-0001-7643-4049

Yavuz KILINÇ

Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü
(yavuzkilinc25@gmail.com)
ORCID: 0000-0001-7545-8663

ÖZ

Muhasebe politikası, işletmelerin finansal raporların hazırlanıp ilgili bilgi kullanıcılarına sunulmasında esas aldıkları ilkeler, varsayımlar, kurallar ve uygulamalar bütünü olarak tanımlanabilir. Her işletme gerçekleşen finansal işlemlerin muhasebe defterlerine nasıl kaydedileceğine yönelik muhasebe politikalarından yararlanır. Muhasebe politikaları işletmelerin uygulamak zorunda olduğu muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal düzenlemeler neticesinde zorunlu muhasebe politikası olarak belirlenebilir. Ancak ilgili düzenlemelerde alternatif sunan muhasebe politikaları da mevcuttur. Seçilen muhasebe politikasının ne olduğundan ziyade neden seçildiği önem arz eder. Bu bağlamda muhasebe politikaları işletme yönetimi tarafından şirketin kârını maksimum kılmak için yöneticiler tarafından seçilebileceği gibi işletme yöneticisinin kendi faydasına yönelik olarak da belirlenmiş olabilir. Bu çalışmada muhasebe literatüründe yer alan alternatif muhasebe politikalarının neden seçildiği sorusu ele alınmış ve alternatif muhasebe politikalarının finansal tablolar üzerindeki etkisi bir örnek uygulama ile ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Politikası Seçimi, Alternatif Muhasebe Politikaları, Fayda Yaklaşımı, Pozitif Muhasebe Kuramı, Finansal Tablolar

ABSTRACT

Accounting policy can be explained as a set of principles, assumptions, rules, and, practices that are based on the preparation of financial reports of companies and their presentation to relevant information users. Each business takes advantage of its accounting policies for how the financial transactions would be recorded to the accounting books.

* Bu çalışma Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kabul edilen "TMS/TFRS'deki Muhasebe Politika Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi ve Muhasebe Politikası Seçimini Etkileyen Faktörlerin Ampirik Olarak İncelenmesi" başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

Gönderim Tarihi: 07.08.2020

Kabul Tarihi: 12.09.2020

Accounting policies can be determined as imperative accounting policies as a result of accounting standards that businesses have to implement, generally accepted accounting principles and legal regulations. However, there are also accounting policies that offer alternatives in the related regulations. It is important why it was chosen rather than what the accounting policy was. Therefore, the accounting policy may be chosen by the managers to maximize the company's profit, or the business manager may have determined it in order to increase their benefit. In this study, the question of why alternative accounting policies is chosen based on the accounting literature is discussed and the effect of alternative accounting policies on financial statements is shown with the help of a sample application.

Keywords: Accounting Policy Choice, Alternative Accounting Policy, Utilitarian Approach, Positive Accounting Theory, Financial Statement

1. Giriş

Alternatif muhasebe politikaları, muhasebecilere uygulamada birden fazla yol gösteren muhasebe yöntemleridir. Bu politikaların, işletmenin gerçek finansal durumunu yansıtacak biçimde işletme yöneticileri tarafından seçilip kullanılmaları gerekir. Alternatif muhasebe politikaları, muhasebe uygulayıcılarına işletme faaliyetlerini en iyi biçimde yansıtacak muhasebe yöntemini kullanmalarını sağlar. Bu yönü ile faydalı bir durum oluşturan muhasebe politikaları aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin benzer yıllarına ilişkin finansal verilerinin karşılaştırılmasını zorlaştırması, isteyen yöneticilerin işletmenin gelirlerini yüksek veya düşük göstermesine yol açması gibi bazı sakıncalı durumları da beraberinde getirir. Böyle bir durumda işletme yöneticilerinin bu muhasebe politikalarını seçmelerindeki ekonomik nedenlerin neler olduğu sorusu gündeme gelir.

Seçilen muhasebe politikasının ne olduğundan ziyade neden seçildiği önemlidir. Çünkü genellikle muhasebe politikaları işletme yönetimi tarafından belirlenir. Belirlenen bu politikalar işletmenin değerini maksimum düzeye çıkarmak için seçilebileceği gibi, işletme yöneticisinin kendi faydasını maksimize etmek için de seçilmiş olabilir. Ayrıca seçilen muhasebe politikası işletmenin durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterebilmek ya da ödenecek temettü ve vergilerin daha düşük ödenmesini sağlamak için de seçilmiş olabilir.

Kullanımının neden tercih edildiğine ilişkin muhasebe literatürü incelendiği zaman muhasebe politikası seçimine ilişkin üç yaklaşımın öne çıktığı görülür. Bunlar; faydacı yaklaşım, etkililik (verimli arbulma) yaklaşımı ve bilgi asimetrisi yani nakit yaklaşımıdır. İşletme yöneticilerinin muhasebe politikası seçimine ilişkin aldıkları kararları bu üç ekonomik yaklaşımdan herhangi birine veya daha fazlasına dayandırarak aldıkları görülür.

Muhasebe literatüründeki bu yaklaşımlardan hareketle bu çalışmada muhasebe politikalarının önemini gösterebilme adına politika değişikliklerinde finansal tabloların nasıl etkileneceği örnek uygulama üzerinden gösterilmeye çalışılmıştır.

2. Muhasebe Politikası ve Politika Seçim Kararı

Muhasebe işletmenin dili olarak tanımlanır. Bunun nedeni; muhasebenin, işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına işletme hakkında bilgi sunmasıdır. Bilgi sunumunun en önemli aracı ise finansal tablolardır. Ancak finansal tabloların belirli ilke ve kurallar esas alınarak düzenlenmesi gerekir. Muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, tekdüzen hesap sistemi ve tekdüzen hesap planı bu ilke ve kuralları oluşturur (Gürdal, 2008:43).

Temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve teamüller muhasebe kuramını oluşturur. Kuramı oluşturan bu öğeler içinde muhasebe uygulamalarına yön veren ilkeler, varsayımlar, kurallar, hipotezler ve yöntemler bulunmaktadır. Kuram içinde yer alan alternatif uygulamalardan işletmeler tarafından seçilenler, işletmelerin muhasebe politikasını oluşturur (Uluslan, 2007:170).

Muhasebe politikası kavramını Cemalcılar & Önce (1999:71); "finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için seçenekler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yorumlar, kurallar ve düzenlemeler bütünü" şeklinde tanımlamıştır. Akdoğan & Sevilengül'e göre (2007:8) muhasebe politikası; "finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilke, esas, varsayım, kural ve uygulamalardır". Karapınar & Zaif (2013:28) diğer yazarlara benzer bir biçimde muhasebe politikası kavramını "finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler üzerindeki yasal düzenlemeler ve / veya standartlar çerçevesinde belirlenmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır" şeklinde tanımlamışlardır. Muhasebe politikası kavramını çalışmalarında tanımlayan bu yazarların tanımlarının birbirine çok yakın olduğu görülür.

Finansal tabloların görünümünü etkilediğinden muhasebe politikaları işletmeler için büyük önem arz eder. İşletmenin durumunun bir tür yansıması olan bu finansal tabloların oluşturulmasında büyük roller üstlenen muhasebe politikasının belirli bir amaç doğrultusunda seçildiği, uygulandığı veya değiştirildiği söylenebilir.

Seçilen muhasebe politikasının ne olduğundan ziyade neden seçildiği önemlidir. Çünkü genellikle muhasebe politikaları işletme yönetimi tarafından belirlenir. Belirlenen bu politikalar işletmenin değerini maksimize etmek için seçilebileceği gibi, yöneticilerin kendi faydalarını maksimize etmek için de seçilmiş olabilir. Ayrıca seçilen muhasebe politikası işletmenin gerçek durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterebilmek veya ödenecek olan vergi ve temettüleri daha düşük göstermek için de seçilmiş olabilir.

Seçilmiş olan muhasebe politikalarının neden seçildiğinin belirlenmesine ilişkin literatür incelendiği zaman işletmelerin muhasebe politikası seçimine ilişkin aldıkları kararı üç önemli ekonomik yaklaşımdan birine veya daha fazlasına uygun olarak aldıkları görülür. Bu yaklaşımlar; etkililik (verimli arabulma) yaklaşımı, fırsatçı (faydacı) yaklaşım/kazanç yönetimi ve bilgi asimetrisi (nakit akımı) yaklaşımıdır. (Hand & Skantz, 1998:176; Morais, 2010:44) Bu yaklaşımlar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

a) Etkililik (Verimli Arabulma) Yaklaşımı: Bu yaklaşım, işletme yönetimince alınacak olan politika kararlarının muhasebe politikası seçimi kararları da dâhil olmak üzere işletmenin değerinin maksimize edilmesine dönük olacağını savunur. Muhasebe politikası seçimi ile ilgili olarak bu varsayım, mevcut politikaların işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını ölçmede yetersiz kalırsa işletmenin muhasebe politikalarında değişikliğe gideceğini iddia eder (Wang, 2005:1172). Etkililik yaklaşımı; maruz kalınan siyasi ve vekâlet maliyetlerini en aza indirgeyerek firmanın değerinin maksimize edilebileceği muhasebe politikalarının seçilmesi gereğini belirtir (Hand & Skantz, 1998:181-182). Etkililik yaklaşımı, yöneticilerin muhasebe politikası seçimini açıklamak için muhasebe literatüründe sıklıkla kullanılmıştır (Astami & Tower, 2006:4).

b) Bilgi Asimetrisi (Nakit Akımı) Yaklaşımı: İşletme yöneticileri, işletmeleri hakkında bilgi elde etmede diğer ilgili taraflara kıyasla önemli bir avantaja sahiptirler. Bu sebeple bu yaklaşım, işletme

yöneticilerinin seçeceği muhasebe politikaları ile işletme ile ilgili gelecekte oluşmasını beklediği, muhtemel nakit akışları ile ilgili beklentilerini yansıttığını varsayar (Hand & Skantz, 1998:184).

Muhasebe politikası seçiminin açıklanmasında bilgi asimetrisi yaklaşımına göre bilgi maliyetsizdir ve işlem maliyeti söz konusu değildir. Bu bakış açısı muhasebe politikası seçiminin belirlenmesinde vergi etkisi dışındaki etmenleri açıklayamaz. Çünkü bu yaklaşım firma değeri üzerindeki vergi etkisi haricinde muhasebeyi ilgisiz görür (Emanuel, Wong & Wong , 2003:151).

c) Faydacı Yaklaşım (Kazanç Yönetimi): Bu yaklaşım, işletmelerin hak sahipleri arasındaki servetin transfer edilmesine yönelik muhasebe politikası seçiminin yapıldığını öne sürer. Bu durum gerçekleştiğinde firmanın değeri maksimize edilemez. Çünkü burada muhasebe bilgisinin isteyerek bozulması, yanlış gösterilmesi veya manipüle edilmesi söz konusudur (Wang, 2005:1172).

Kazanç yönetimi, bazı özel kazançlar elde etmek amacıyla (sürecin tarafsız çalışmasını kolaylaştırmak yerine) dış finansal raporlama sürecine kasti olarak müdahale edilmesi anlamına gelir (Schipper, 1989:92). Kazanç yönetimi, işletme yöneticilerinin kendi takdir yetkilerini kullanmaları neticesinde, finansal raporlarda değişiklik yaparak hem işletmenin temel ekonomik performansı hakkında bazı paydaşları yanıltmaları hem de raporlanan muhasebe rakamlarına dayanılarak hazırlanan sözleşmelerin sonuçlarını etkilemek için yöneticilerin finansal raporlara etki etmeleri neticesinde ortaya çıkar (Healy & Wahlen, 1999:368).

Kazanç yönetiminin iki bakış açısından ilki faydacı yaklaşımdır. Bu yaklaşımda işletme yöneticileri kendi faydalarını maksimize edebilmek için çabalarlar. Bu sebeple yatırımcıları yanıltabilirler. İkinci bakış açısı ise bilgidir. Burada işletme yöneticileri, işletme ile ilgili gelecekteki nakit akışlarına yönelik beklentilerini yatırımcılara açıklamak amacıyla kazanç yönetimini bir araç olarak kullanırlar (Beneish, 2001:5).

Muhasebe politikası seçimine ilişkin bu üç yaklaşım birbirini dışlamaz. Her bir yaklaşım, muhasebe politikasının tespitine yönelik yapılan kulislerdeki davranışların kısmi açıklayıcılarıdır (Ulus, 2005:173).

Muhasebe politikasının seçimine dönük olarak yapılan çalışmaların önemli bir kısmı işletme yöneticilerinin faydacı yaklaşıma yönelik muhasebe politikası seçme eğilimli olduklarını göstermiştir. Yani işletme yöneticileri, eğer herhangi bir kısıtlama söz konusu değilse, kendi ellerinde olan muhasebe politikalarının seçiminde öncelikli olarak kendi faydalarını maksimize etme eğiliminde olurlar. İşletme yöneticileri bu durumu işletmenin kârına odaklı prim alacakları zaman kârı yüksek gösterecek ve işletmeyi politik maliyetlerden kurtaracak politika seçerek, bazı durumlarda ise işletme sahiplerinin faydasını maksimize etme düşüncesinden sıyrılıp elinde olan bilgi gücünü kullanarak yapabilirler. Özellikle alternatif muhasebe politikalarının seçilmesinde bu durum ile sıklıkla karşılaşılır.

Muhasebe politika ve yöntemlerinin seçilmesinin insan davranışları ile ilgili olmasından ötürü muhasebe uygulayıcıları muhasebe politikalarının seçilmesinde kendi faydalarını maksimum seviyeye çıkarmayı hedefler. Bu konu ile ilgili olarak Watts & Zimmerman (1986) muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan işlemlerin kişilerin kendi refahlarını artırmak amacıyla yaptığını varsayarlar. Muhasebe uygulayıcıları seçilecek olan alternatif muhasebe politikalarının kendi refahlarını nasıl etkileyeceğini bilme isteği ile muhasebe raporlarını düzenlerler. Örneğin işletme yöneticileri amortisman ayırmak için normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler

yönteminden birini seçerken hangi yöntemin kendi faydalarına olacağına bakarak kararlarını verirler (Starling, 1990:102).

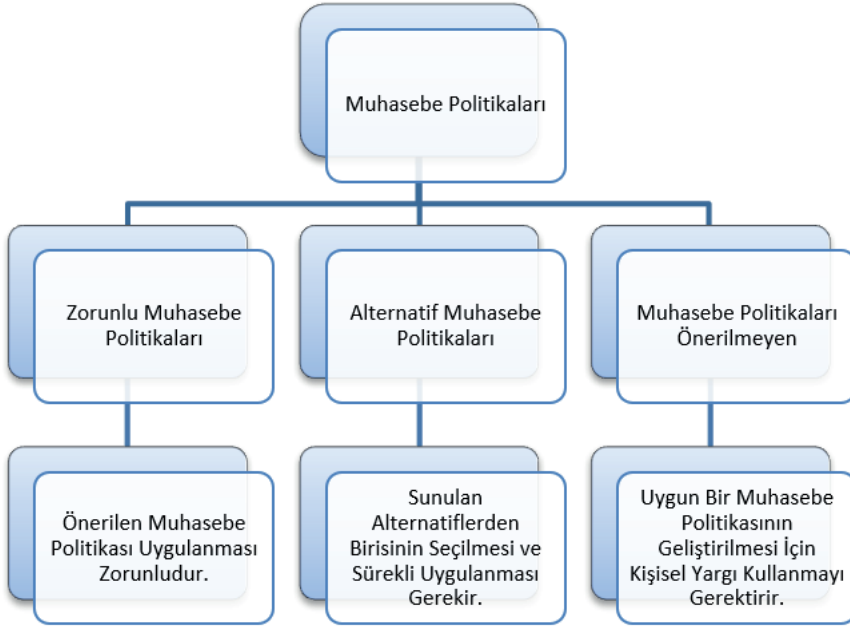
Muhasebe politikalarında yapılan seçim ve değişim işletmede işletme ile ilgili tarafların gelirlerini artırıcı etki yapmakta, bu nedenle muhasebe politikasının seçiminin ardında fayda yaklaşımı ön plana çıkmaktadır. Yöneticilerin muhasebe politikalarının seçiminde ve değiştirilmesinde fayda maksimizasyonu olduğu varsayımı ilk olarak Gordon (1964) tarafından ileri sürülmüştür. Pozitif muhasebe kuramı (PMK) da tüm bu muhasebe politikalarının değişimine ve seçilmesine dönük davranışların sebepleri arasında öncelikli olarak faydacılık yaklaşımını kabul eder. Bu sebeple işletme yöneticilerinin kendi çıkarları doğrultusunda lobi ve kulis faaliyetleri yürüterek muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi yönünde çalışmalar yaptıklarını varsayar (Watts & Zimmerman, 1978:113).

Temel amacı muhasebe politikalarının seçiminin ardında yatan sebepleri açıklamak olan PMK, aynı zamanda mevcut durumu inceleyerek geleceğe yönelikte tahminlerde bulunur. Geleceğe yönelik tahminlerde bulunurken de muhasebecinin davranışlarını gözlemler, muhasebe verileri ile diğer değişkenler arasındaki ilişkileri inceler ve onları açıklamaya ve tahmin etmeye çalışır. Örneğin, işletme yöneticilerinin uyguladığı muhasebe politikaları neticesinde elde edilen verilerle işletmenin piyasa fiyatı arasındaki ilişkiyi inceler ve işletmenin uyguladığı muhasebe politikası ile piyasa fiyatı arasındaki ilişkiye dayalı olarak piyasa fiyatındaki değişmeleri göstermeye çalışır. Yani piyasa fiyatı ile seçilen muhasebe politikaları arasında bir ilişkinin olup olmadığını test etmeye çalışır (Watts & Zimmerman, 1986).

PMK'nın muhasebe politikalarına ilişkin bu yaklaşımını Demski (1988) çalışmasında şöyle ifade eder. Pozitif muhasebe kuramında (PMK), ele alınan en önemli konulardan birisi muhasebe politikası seçimidir. PMK'da işletme yöneticileri tarafından belirlenen muhasebe politikalarına ilişkin kararların işletme ile ilgili tarafları etkileme düzeyi incelenmektedir. Özellikle alternatif muhasebe politikalarının seçilmesinde işletme yönetiminin eğiliminin belirlenmesine dönük bu yaklaşım, PMK'nın muhasebe literatürüne önemli bir katkısıdır. Çünkü PMK da ele alınan temel konu alternatif muhasebe politikalarından yapılan seçimin rastgele yapılmadığıdır. PMK'da muhasebe politikası seçim nedeni ampirik olarak, bağımlı değişken olarak kabul edilir. Kuramın temelinde muhasebe politikası seçiminin arkasında yatan nedenlerin ortaya çıkarılması vardır (Demski, 1988:623).

3. Muhasebe Standartları Açısından Alternatif Muhasebe Politikaları

Yukarıda ele alınan tüm açıklamalardan da görüleceği üzere muhasebe politikalarının tespit edilmesinde işletme yöneticileri halinde kendi faydalarını en üst seviyeye taşımak ya da başka amaçlarını gerçekleştirebilmek adına muhasebe politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedirler. Daha önce açıklandığı üzere kazanç yönetimi bilerek ve isteyerek finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır. İşletme yöneticilerinin tahakkuklar üzerinden işletmenin kazancını yönetebilecekleri aşikârdır. Gerek TMS/TFRS'lerde gerekse Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarında (US GAAP) yer alan alternatif muhasebe politikalar yöneticilerin bu amaçları doğrultusunda kullanılabilir. TMS/TFRS'ler açısından muhasebe politikalarının genel bir görünümü Şekil 1'de gösterildiği gibidir:



Şekil 1. TMS/IFRS Kapsamında Muhasebe Politikası Seçenekleri

Kaynak: Bahadır & Tolga, 2013:389

Şekil 1’de de görüleceği üzere üç tür muhasebe politikasından söz edilebilir. Bunlar; zorunlu muhasebe politikaları, alternatif muhasebe politikaları ve muhasebe bilgisi kullanılarak oluşturulması gereken mesleki yargıya dayalı muhasebe politikalarıdır.

Finansal tablolarını standartlara ve yasal mevzuata uygun olarak hazırlamak zorunda olan işletmeler açısından zorunlu muhasebe politikaları, ilgili işlem karşısında işletmenin uygulamak zorunda olduğu yol ve yöntemlerdir. Mesleki yargı gerektiren muhasebe politikaları ilgili işlem karşısında standartlarda ve yasal mevzuatta herhangi bir muhasebe politikasının mevcut olmayan ve işletmede muhasebe politikası belirlemekten sorumlu üst düzey yöneticiler tarafından oluşturulması gereken muhasebe yöntemleridir. Alternatif muhasebe politikalarında ise, standartlar ve yasal mevzuat tarafından ilgili işlemler karşısında işletmenin uygulayabileceği muhasebe politikası birden fazladır ve işletme yönetimi finansal durumunu en iyi açıklayacak şekilde bu politikalardan dilediğini kullanabilir.

Standartlar tarafından sunulan alternatif muhasebe politikaları, kullanıcılarına alternatif muhasebeleştirme politikalarından birinin seçilmesini zorunlu kılar. Dolayısıyla aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin benzer durumlar karşısında farklı muhasebeleştirme yöntemlerini kullanmaları aynı olayların farklı şekillerde raporlanmasına ve işletmelerin faaliyet sonuçları ile finansal durumlarının farklı yorumlanmasına sebep olur. Bu da finansal tablo kullanıcılarının işletmeler hakkında doğru değerlendirmeler yapmasına engel olabilir (Ulusan, 2007:168).

Aşağıda tabloda Muhasebe Standartlarında yer alan alternatif muhasebe politikalarına ilişkin özet bir görünüm sağlamaktadır. Elbette bu uygulamaların dışında başka alternatifler de söz konusudur. Ancak, çalışmanın amacı tüm sektörleri ilgilendiren politikaları yansıtmak olduğu için alternatifler sınıflandırılarak özet olarak verilmiştir.

Tablo 1. TMS/TFRS'deki Alternatif Muhasebe Politikaları Örnekleri*

	KONU	SINIF	TFRS	REFERANS	ALTERNATİF POLİTİKA
1	İşletme Birleşmelerinde Azınlık Paylarının Ölçülmesi	Ölçme	TFRS-3	TFRS-3, 19. Paragraf	1. Azınlık Paylarının Gerçeğe Uygun Değerlerle Ölçülmesi 2. Azınlık Paylarının Edinilen İşletmenin Net Tanımlanabilir Varlıkları İle Orantılı Ölçülmesi
2	Araştırma ve değerlendirme varlıklarının sonraki ölçümü	Ölçme	TFRS-6	TFRS-6, 12. Paragraf	1. Maliyet Modeli 2. Yeniden Değerleme Modeli
3	Kapsamlı Gelir Tablosunun Sunum Biçimi	Sunum	TMS-1	81A Paragrafı	1. Tek Tablo 2. İki Tablo
4	Kapsamlı Gelir Tablosu Formatı	Sunum	TMS-1	99-105. Paragraflar	1. Çeşit Esasına Göre 2. Fonksiyon Esasına Göre
5	Önemlilik ve Birleştirme (Tek başına önemli olmayan hesap kalemi)	Sunum	TMS-1	30. Paragraf	1. Finansal Tablo Kalemleri İle Birleştirme 2. Dipnotlarda Gösterme
6	Stok Değerleme Yönteminin Seçilmesi	Ölçme	TMS-2	26-36. Paragraflar	1. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi 2. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi 3. Gerçek Parti Maliyeti Yöntemi
7	İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışlarının Raporlanması	Sunum	TMS-7	18. Paragraf	1. Brüt (Dolaysız) Yöntem 2. Net (Dolaylı) Yöntem
8	Finansal Kuruluşlar Dışındaki İşletmeler İçin Faiz Gelir ve Giderleri İle Temettülerin Sınıflandırılması	Sunum	TMS-7	33. Paragraf	1. İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları 2. Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları 3. Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışları
9	Temettü Ödemelerine İlişkin Nakit Akışların Sınıflandırılması	Sunum	TMS-7	34. Paragraf	1. Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları 2. İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışları
10	Maddi Duran Varlıkların Sonraki Ölçümleri	Ölçme	TMS-16	29. Paragraf	1. Maliyet Modeli 2. Yeniden Değerleme Modeli
11	Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Yönteminin Seçilmesi	Ölçme	TMS-16	60-62. Paragraflar	1. Üretim Miktarı Yöntemi 2. Azalan Bakiyeler Yöntemi 3. Doğrusal Amortisman Yöntemi
12	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	Ölçme	TMS-20	13. Paragraf	1. Gelir Yaklaşımı 2. Sermaye Yaklaşımı
13	Parasal Olmayan Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	Ölçme	TMS-20	23. Paragraf	1. Gerçeğe Uygun Değer 2. Nominal Değer
14	Varlıklara İlişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunulması	Ölçme	TMS-20	24. Paragraf	1. Ertilenmiş Gelir Olarak Muhasebeleştirme 2. Varlıgın Defter Değerinden İndirilerek Gösterme
15	Gelirlere İlişkin Devlet Teşviklerinin Finansal Tablolarda Sunulması	Sunum	TMS-20	29-31. Paragraflar	1. Gelir Tablosunda Ayrı Bir Kalem Olarak 2. Diğer Gelirler Bölümünde 3. İlgili Giderden Düşülerek Gösterme
16	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Ölçümleri	Ölçme	TMS-38	72-87. Paragraflar	1. Maliyet Modeli 2. Yeniden Değerleme Modeli

Tablo 1. TMS/TFRS'deki Alternatif Muhasebe Politikaları Örnekleri* (Devamı)

	KONU	SINIF	TFRS	REFERANS	ALTERNATİF POLİTİKA
17	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Yönteminin Seçilmesi	Ölçme	TMS-38	98.Paragraf	1. Üretim Miktarı Yöntemi 2. Azalan Bakiyeler Yöntemi 3 . Doğrusal Amortisman Yöntemi
18	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sonraki Ölçümleri	Ölçme	TMS-40	30-56. Paragraf	1. Gerçeğe Uygun Değer 2. Maliyet Yöntemi

Kaynak: Jermakowicz & Epstein, 2011: 44-49, Kvaal & Nobes, 2011:173-187, Aktaş, 2013:28-30 ve <http://mezan.info/pdf/AccountingandPresentationAlternativeOptionsAvailableUnderIFRS.pdf> kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Muhasebe politikasının seçimine yönelik muhasebe literatüründe ele alınan ve yukarıda açıklanan Verimli Arabulma, Bilgi Asimetrisi ve Faydacı Yaklaşımlardan hareketle işletme yöneticilerinin alternatif muhasebe politikalarından hangilerini tercih edeceklerini belirlemeye yönelik;

- Birincisi, işletme yöneticilerinin işletmenin finansal performansını iyi gösterebilme ve kendi konumunu güçlendirebilme adına yüksek kâr odaklı muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesi,

- İkincisi, işletmenin finansal durumunun olduğundan daha kötü gösterilmesi ve dağıtılması gereken kâr payının ve ödenmesi gereken vergilerin daha düşük gösterilmesine yönelik seçeceği düşük kâr odaklı muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesi olmak üzere iki tür senaryo geliştirilebilir.

İşletmeler yüksek kâr senaryosunda kârın maksimum düzeyde gösterilmesini sağlayacak ve bu durumda daha yüksek kâr payı dağıtarak işletme sahip/sahiplerinin faydasını artırmış olacak, ancak buna karşılık işletme daha yüksek vergi ödemek zorunda kalacaktır. Bu senaryoda işletme yöneticileri işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek işletmedeki konumlarını güçlendirirler ve özellikle kâra odaklı prim alma durumları söz konusu ise elde edecekleri primlerle kendi faydalarını artırır. Aynı zamanda işletmenin değerini de daha iyi gösteren bu senaryo ile işletmenin gerekli finansmanı hem zamanında hem de daha düşük maliyetlerle elde etmesi kolaylaşır.

Düşük kâr senaryosu aslında kâr payı dağıtımında ve vergi ödemelerinde daha düşük düzeyleri isteyen işletme yöneticilerinin başvuracağı bir yoldur. Bu senaryoda işletme kaynaklarının dışarı akmasını engelleme düşüncesi vardır. Böylece işletmenin varlık durumu gizlenerek olduğundan daha düşük gösterilir. Bunun neden olacağı faydalar sağlanmaya çalışılır. İşletme yöneticilerinin özellikle bu senaryoya başvurmasında siyasi maliyetler de etkili olabilmektedir.

4. TMS/TFRS'lerdeki Mevcut Alternatif Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Gösterilmesine İlişkin Bir Örnek Uygulama

4.1. Örnek Uygulamanın Yapıldığı Şirket Hakkında Genel Bilgiler

YSBK işletmesi; 1977 yılında kurulmuş, hisselerinin tamamı halka açık olan Borsa İstanbul'da işlem gören bir firmadır. Faaliyet konusu; elektrolitik bakır tel, bakır boru, bakır lama ve bakır alaşımları üretimi ve satışlarıdır. İşletmede ortaklık hakkı %10 veya daha fazla olan ortak bulunmamaktadır.

YSBK işletmesinin alternatif muhasebe politikalarına y3nelik kullandığı muhasebe politikaları aşağıdaki tabloda g3sterildiği gibidir:

Tablo 2. Alternatif Muhasebe Politikaları

MUHASEBE STANDARTLARI	ALTERNATİF MUHASEBE POLİTİKASI	YSBK İŞLETMESİNİN MUHASEBE POLİTİKASI
TMS-2 Stoklar Standardı	Stok Değerleme Y3ntemi	
	1. Gerçek Parti Maliyet Y3ntemi	Ortalama Maliyet Y3ntemi
	2. Ortalama Maliyet Y3ntemi	
	3. İlk Giren İlk ıkar Y3ntemi	
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar St.	MDV Değerleme Modeli	
	1. Maliyet Modeli	Maliyet Modeli
	2. Yeniden Değerleme Modeli	
	Amortisman Y3ntemi	
	1. Normal Amortisman	Normal Amortisman
	2. Azalan Bakiyeler Y.	
3. Üretim Miktarı Y.		
TMS-38 Maddi O. Duran Varlıklar St.	MODV Değerleme Modeli	
	1. Maliyet Modeli	Maliyet Modeli
	2. Yeniden Değerleme Modeli	
	Amortisman Y3ntemi	
	1. Normal Amortisman	Normal Amortisman
	2. Azalan Bakiyeler Y.	
3. Üretim Miktarı Y.		
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller St.	YAG Değerleme Modeli	
	1. Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer
	2. Maliyet Modeli	

Muhasebe politikası tespitine y3nelik ele alınan yüksek ve d3şük k3r senaryoları açısından YSBK işletmesinin kullanabileceği muhasebe politikaları ise aşağıda tablo 3'de g3sterildiği gibidir.

Tablo 3. Muhasebe Politikası Senaryoları

Muhasebe Standardı	Muhasebe Politikası	Yüksek K3r Senaryosu	D3şük K3r Senaryosu
TMS-2 Stoklar Standardı	Stok Değerleme Y3ntemi	İlk Giren İlk ıkar (FIFO) Y3ntemi	Ortalama Maliyet Y3ntemi
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı	MDV Değerleme Y3ntemi	Maliyet Modeli	Yeniden Değerleme Modeli
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı	Amortisman Y3ntemi	Doğrusal (Normal) Amortisman	Azalan Bakiyeler Y.
TMS-38 M. Olmayan Duran Varlıklar Standardı	MODV Değerleme Y3ntemi	Maliyet Modeli	Yeniden Değerleme Modeli
TMS-38 M. Olmayan Duran Varlıklar Standardı	Amortisman Y3ntemi	Doğrusal (Normal) Amortisman	Azalan Bakiyeler Y.
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı	YAG Değerleme Modeli	Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Modeli
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı	Amortisman Y3ntemi	-	Azalan Bakiyeler Y.

4.2. YSBK İşletmesinin Kullanmış olduğu Muhasebe Politikaları Neticesinde Ortaya Çıkan Muhasebe Raporları

YSBK işletmesinin 31.12.2015 tarihli finansal durum tablosunun görünümü Tablo 4'te gösterildiği gibidir:

Tablo 4. 31.12.2015 Tarihli Finansal Durum Tablosu

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. FİNANSAL DURUM TABLOSU		
(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)		
	31.12.2014	31.12.2015
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar	328.026.203	427.908.218
Nakit ve Nakit Benzerleri	21.838.431	26.119.938
Ticari Alacaklar	174.103.549	208.225.849
Diğer Alacaklar	36.755.232	54.416.962
Stoklar	90.198.135	125.354.784
Türev Finansal Araçlar	-	310.824
Diğer Dönen Varlıklar	5.130.856	13.479.861
Duran Varlıklar	215.168.950	218.406.122
Diğer Alacaklar	308.340	309.840
Finansal Yatırımlar	66.718.571	72.421.652
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	64.159.999	70.895.000
Maddi Duran Varlıklar	82.874.019	74.468.442
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	25.241	37.551
Diğer Duran Varlıklar	1.082.780	273.637
TOPLAM VARLIKLAR	543.195.153	646.314.340
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	272.160.497	367.774.652
Finansal Borçlar	233.938.211	296.107.845
Ticari Borçlar	30.812.265	58.004.672
Diğer Borçlar	2.439.430	4.242.876
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	630.120	-
Türev Finansal Araçlar	-	10.546
Borç Karşılıkları	2.315.083	710.351
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.025.388	8.698.362
Uzun Vadeli Yükümlülükler	13.327.783	13.428.154
Kıdem Tazminatı Karşılığı	5.849.171	7.651.925
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	7.478.612	5.776.229
ÖZKAYNAKLAR		
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	257.706.873	265.111.534
Ödenmiş Sermaye	50.000.000	50.000.000
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	62.162.277	62.162.277
Değer Artış Fonları	45.936.713	46.469.707
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	10.257.009	10.849.921
Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	86.310.168	83.494.638
Net Dönem Karı / Zararı	3.040.706	12.134.991
TOPLAM KAYNAKLAR	543.195.153	646.314.340

YSBK işletmesinin 01.01.2015-31.12.2015 dönemine ilişkin kapsamlı gelir tablosu tablo 5'te gösterildiği gibidir:

Tablo 5. YSBK işletmesi 01.01.2015-31.12.2015 Dönemi Gelir Tablosu

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ő.	
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ GELİR TABLOSU	
(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)	
	Cari Dönem
	01.01.2015
	31.12.2015
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER	
Satış Gelirleri	1.454.305.370
Satışların Maliyeti (-)	-1.458.130.266
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	-3.824.896
BRÜT KÂR / (ZARAR)	-3.824.896
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-10.147.841
Genel Yönetim Giderleri (-)	-11.383.286
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-848.646
Diğer Faaliyet Gelirleri	20.547.318
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-514.931
FAALİYET KRİ / (ZARARI)	-6.172.282
zkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar / Zararlarındaki Paylar	3.057.755
Finansal Gelirler	113.424.983
Finansal Giderler (-)	-97.950.243
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERĐİ ÖNCESİ KRİ / (ZARARI)	12.360.213
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	-225.222
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-1.955.657
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	1.730.435
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KRİ / (ZARARI)	12.134.991
DURDURULAN FAALİYETLER	
DÖNEM KRİ / (ZARARI)	12.134.991

4.3. Muhasebe Politikalarının Etkileri

Yapılan bu çalışmanın temel amacı, muhasebe standartlarında alternatif olarak sunulan politikaların finansal tablolarda ne gibi değişikliklere yol aacağının uygulamalı olarak gösterilmesidir. Bu amaç doğrultusunda ele alınan YSBK işletmesinin kullandığı politikalar neticesinde elde ettiği finansal tabloları ile muhtemel kullanabileceği diğer muhasebe politikaları

neticesinde oluşacak finansal tablolar karşılaştırılmıştır

4.3.1. Stoklar Hesap Grubu

YSBK işletmesi stoklarını ortalama maliyet yöntemini kullanarak dönem sonunda değerlemektedir. İşletmenin mevcut politikasından hareketle hesap grubunun detaylı görünümü aşağıda verilmiştir.

	31.12.2015	31.12.2014
Stoklar	125.354.784,00	90.198.135,00
İlk Madde ve Malzeme	23.400.484,00	16.488.177,00
Yarı Mamuller	26.069.922,00	8.865.174,00
Mamuller	66.740.425,00	57.210.041,00
Diğer Stoklar	9.143.953,00	7.634.743,00

Yukarıdaki tablodan işletmenin ortalama maliyet yöntemini kullanması durumunda 125.354.784 TL'lik dönem sonu stokunun olduğu görülmektedir. Bu stokları içerisinde 23.400.484 TL'lik ilk madde ve malzeme stoku mevcuttur. İşletmenin ilk madde ve malzeme stoklarına ilk giren ilk çıkar yöntemin uygulanması ile aşağıdaki nihai durum ortaya çıkmaktadır.

KEBİR KODU	Ortalama Maliyet Yöntemi		İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi	
	Üretime Verilen Maliyet	Dönem Sonu Stok Maliyeti	Üretime Verilen Maliyet	Dönem Sonu Stok Maliyeti
150.01	1.399.473.591,07	16.866.981,83	1.398.016.052,08	18.324.520,82
150.02	2.941.989,43	824.222,91	2.903.471,68	862.740,66
150.03	7.037.093,64	801.349,57	6.980.571,41	857.871,80
150.04	3.389.261,39	227.604,43	3.391.250,22	225.615,60
150.05	5.465.363,11	3.617.412,67	5.417.764,85	3.665.010,93
150.06	2.842.571,89	1.062.912,12	2.696.334,96	1.209.149,05
150	1.421.149.870,53	23.400.483,53	1.419.405.445,20	25.144.908,86

YSBK işletmesi, stoklarının değerlemesinde ilk giren ilk çıkar yöntemini uygulaması durumunda işletmenin üretime verilen maliyeti 1.744.425,33 TL'lik bir azalış gösterecektir. Yine işletmenin dönem sonu stok tutarı 1.744.425,33 TL tutarında artış gösterecektir.

4.3.2. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesap Grubu

YSBK işletmesi maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını dönem sonu itibari ile maliyet bedeli ile değerlemekte ve normal amortisman yöntemini kullanarak amortisman ayırmaktadır.

Eğer YSBK işletmesi maliyet bedeli yerine gerçeğe uygun değer yöntemini ve doğrusal amortisman yerine azalan bakiyeler yöntemini kullanmış olsaydı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların görünümü aşağıdaki tabloda verildiği gibi olacaktı. Bu kapsamda YSBK işletmesinin varlıklarını 2011 ve 2014 yıllarında yeniden değerlemeye tabi tuttuğu varsayılmıştır. Yapılan çalışmalar neticesinde işletmenin görünümünü daha iyi yansıtacağı düşüncesinden hareketle ilgili yıllardaki değerlendirme oranının sırası ile % 7,8 ve % 2,2 olduğu varsayılmış ve Yeniden Değerleme Değer Artışları/Azalışları (YDDA) buna göre hesaplanmıştır.

Hesap No	Maliyet Modeline Göre	Yeniden Değerleme Modeline Göre	YDDA
250 Arazi ve Arsalar	2.635.291	2.903.341,30	268.050,30
251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	1.881.842	1.978.288,81	96.446,81
252 Binalar	33.854.987	36.680.896,71	2.825.909,71
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	232.464.729	243.034.199,50	10.569.470,50
254 Taşıtlar	3.838.581	3.930.369,08	91.788,08
255 Demirbaşlar	4.066.634	4.091.493,97	24.859,97
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar	12.288.266	12.326.431,31	38.165,31
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.819.286	3.819.286	0
Toplam (Maddi Duran Varlıklar)	294.849.616	308.764.306,68	13.914.690,68
260 Haklar	212.052	216.972,77	4.920,77
Toplam (Maddi Olmayan D. V.)	212.052	216.972,77	4.920,77

Hesap No	Maliyet Modeli		Yeniden Değerleme Modeli	
	Normal Amortisman	Azalan Bakiyeler Y.	Normal Amortisman	Azalan Bakiyeler
250 Arazi ve Arsalar	0	0	0	0
251 Yer Altı ve Y. Üstü Düzenleri	1.132.216	1.249.296,44	1.190.627,44	1.311.491,13
252 Binalar	12.456.907	15.669.803,55	13.704.461,73	17.145.893,79
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	188.065.549		196.152.233,19	203.788.923,41
254 Taşıtlar	3.385.659	3.501.122,15	3.468.862,38	3.587.154,56
255 Demirbaşlar	3.523.810	3.653.449,94	3.541.545,87	3.673.273,77
256 Diğer Maddi Duran Varlıklar	11.817.034	11.946.895,19	11.850.035,96	11.944.783,35
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	0	0	0,00
Toplam (Maddi Duran Varlıklar)	220.381.175	231.549.620	229.907.767	241.451.520,01
260 Haklar	174.501	181.397,87	178.914,73	185.900,95
Toplam (Maddi Olmayan D. V.)	174.501	181.397,87	178.914,73	185.900,95

4.3.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (YAG)			
	GUD	Maliyet Modeli	
		Normal Amortisman	Azalan Bakiyeler
	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015
Arazi ve Arsalar	9.015.000,00	2.902.050,23	2.902.050,23
Binalar	67.330.088,00	19.526.117,48	19.526.117,48
Brüt YAG	76.345.088,00	21.154.002,71	21.154.002,71
Birikmiş Amortismanlar (-)	-5.450.088,00	-5.450.088,00	-7.155.849,70
Net YAG	70.895.000,00	15.703.914,71	13.998.152,01

YSBK işletmesi, 2014 yılından itibaren kira veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla yatırım amaçlı gayrimenkul yatırımı yapmıştır. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak değerlemektedir. YSBK işletmesinin 31.12.2014 ve 31.12.2015 tarihleri itibari ile yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirip finansal durum tablosunda

bildirdiği varlıklarının görünümü ve bu varlıkların maliyet modeli ile değerlendirilmesi durumunda oluşabilecek farklılıklar aşağıda tabloda gösterilmiştir.

4.3.4. Senaryolar Açısından Finansal Tabloların Karşılaştırılması

YSBK işletmesi yüksek kâr senaryosu açısından finansal tablo düzenleme amacıyla bulunması halinde mevcut olarak kullandığı muhasebe politikalarından sadece stok değerlendirme yönteminde değişikliğe gitmesi gerekir. Mevcut durumda ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanan işletme bu durumda ilk giren ilk çıkar yöntemini kullanması gerekecektir.

YSBK işletmesi düşük kâr senaryosu açısından finansal tablo düzenleme amacıyla bulunması halinde ise mevcut olarak kullandığı muhasebe politikalarında önemli oranda değişikliğe gitmesi gerekecektir. Stok değerlendirme yöntemi aynı kalmakla beraber maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için yeniden değerlendirme modelini, amortismanları içinse azalan bakiyeler yöntemini kullanması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul değerlendirme modeli olarak da maliyet modelini, amortisman yöntemi olarak da yine azalan bakiyeler yöntemini kullanması gerekecektir.

Yüksek ve düşük kâr senaryoları açısından YSBK işletmesinin ilgili muhasebe politikalarını seçip kullanması durumunda finansal tablolarının yeniden düzenlenmesi ile işletmenin finansal görünümünde ortaya çıkacak farklılıklar Tablo 6'da karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Tablo 6. YSBK A.Ş. Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)						
	MEVCUT DURUM	%	YÜKSEK KÂR	%	DÜŞÜK KÂR	%
	31.12.2015		31.12.2015		31.12.2015	
VARLIKLAR						
Dönen Varlıklar	427.908.218	66,21	429.303.758,26	66,28	429.775.411,43	73,58
Nakit ve Nakit Benzerleri	26.119.938	4,04	26.119.938,00	4,03	26.119.938,00	4,47
Ticari Alacaklar	208.225.849	32,22	208.225.849,00	32,15	208.225.849,00	35,65
Diğer Alacaklar	54.416.962	8,42	54.416.962,00	8,4	54.416.962,00	9,32
Stoklar	125.354.784	19,4	127.099.209,33	19,62	125.354.784,00	21,46
Türev Finansal Araçlar	310.824	0,05	310.824,00	0,05	310.824,00	0,05
Diğer Dönen Varlıklar	13.479.861	2,09	13.130.975,93	2,03	15.347.054,43	2,63
Duran Varlıklar	218.406.122	33,79	218.406.122,00	33,72	154.347.138,88	26,42
Diğer Alacaklar	309.840	0,05	309.840,00	0,05	309.840,00	0,05
Finansal Yatırımlar	72.421.652	11,21	72.421.652,00	11,18	72.421.652,00	12,4
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	70.895.000	10,97	70.895.000,00	10,95	13.998.152,01	2,4
Maddi Duran Varlıklar	74.468.442	11,52	74.468.442,00	11,5	67.312.786,96	11,52
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	37.551	0,01	37.551,00	0,01	31.070,91	0,01
Diğer Duran Varlıklar	273.637	0,04	273.637,00	0,04	273.637,00	0,05

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)						
	MEVCUT DURUM	%	YÜKSEK KÂR	%	DÜŞÜK KÂR	%
	31.12.2015		31.12.2015		31.12.2015	
TOPLAM VARLIKLAR	646.314.340	100	647.709.880,26	100	584.122.550,31	100
KAYNAKLAR						
Kısa Vadeli Yükümlülükler	367.774.652	56,9	367.774.652,00	56,78	367.774.652,00	62,96
Finansal Borçlar	296.107.845	45,81	296.107.845,00	45,72	296.107.845,00	50,69
Ticari Borçlar	58.004.672	8,97	58.004.672,00	8,96	58.004.672,00	9,93
Diğer Borçlar	4.242.876	0,66	4.242.876,00	0,66	4.242.876,00	0,73
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	-		-		-	
Türev Finansal Araçlar	10.546	0	10.546,00	0	10.546,00	0
Borç Karşılıkları	710.351	0,11	710.351,00	0,11	710.351,00	0,12
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	8.698.362	1,35	8.698.362,00	1,34	8.698.362,00	1,49
Uzun Vadeli Yükümlülükler	13.428.154	2,08	13.428.154,00	2,07	10.888.030,00	1,86
Kıdem Tazminatı Karşılığı	7.651.925	1,18	7.651.925,00	1,18	7.651.925,00	1,31
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	5.776.229	0,89	5.776.229,00	0,89	3.236.105,00	0,55
ÖZKAYNAKLAR						
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	265.111.534	41,02	266.507.074,26	41,15	205.459.868,31	35,17
Ödenmiş Sermaye	50.000.000	7,74	50.000.000,00	7,72	50.000.000,00	8,56
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	62.162.277	9,62	62.162.277,00	9,6	62.162.277,00	10,64
Değer Artış Fonları	46.469.707	7,19	46.469.707,00	7,17	4.169.174,03	0,71
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	10.849.921	1,68	10.971.589,47	1,69	10.274.701,00	1,76
Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	83.494.638	12,92	83.372.969,53	12,87	73.873.718,00	12,65
Net Dönem Karı / Zararı	12.134.991	1,88	13.530.531,26	2,09	4.979.998,28	0,85
TOPLAM KAYNAKLAR	646.314.340	100	647.709.880,26	100	584.122.550,31	100

Tablo 7. YSBK A.Ş. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ GELİR TABLOSU (TL)						
	MEVCUT DURUM	%	YÜKSEK KÂR	%	DÜŞÜK KÂR	%
	01.01.2015		01.01.2015		01.01.2015	
	31.12.2015		31.12.2015		31.12.2015	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER						
Satış Gelirleri	1.454.305.370	100	1.454.305.370,00	100	1.454.305.370	100
Satışların Maliyeti (-)	-1.458.130.266	-100,26	-1.456.385.841,00	-100,14	-1.460.984.360	-100,46
Ticari Faaliyetlerden	-3.824.896	-0,26	-2.080.471,00	-0,14	-6.678.990	-0,46
Brüt Kar /Zarar						
BRÜT KAR / (ZARAR)	-3.824.896	-0,26	-2.080.471,00	-0,14	-6.678.990	-0,46

Tablo 7. YSBK A.Ş. Karşılaştırmalı Gelir Tablosu (Devamı)

YSBK SANAYİ VE TİCARET A.Ş. BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ GELİR TABLOSU (TL)						
	MEVCUT DURUM	%	YÜKSEK KÂR	%	DÜŞÜK KÂR	%
	01.01.2015		01.01.2015		01.01.2015	
	31.12.2015		31.12.2015		31.12.2015	
Pazarlama, Satış ve D. Gid. (-)	-10.147.841	-0,7	-10.147.841	-0,7	-10.177.663,71	-0,7
Genel Yön. Giderleri (-)	-11.383.286	-0,78	-11.383.286	-0,78	-11.557.505,77	-0,79
Ar-Ge (-)	-848.646	-0,06	-848.646	-0,06	-850.871,65	-0,06
Diğer Faaliyet Gelirleri	20.547.318	1,41	20.547.318	1,41	14.271.713,00	0,98
Diğer Faal. Giderleri (-)	-514.931	-0,04	-514.931	-0,04	-514.931,00	-0,04
FAALİYET KAR / (ZARARI)	-6.172.282	-0,42	-4.427.857,00	-0,3	-15.508.249,13	-1,07
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar / Zararlarındaki Paylar	3.057.755	0,21	3.057.755	0,21	3.057.755	0,21
Finansal Gelirler	113.424.983	7,8	113.424.983	7,8	113.424.983	7,8
Finansal Giderler (-)	-97.950.243	-6,74	-97.950.243	-6,74	-97.950.243	-6,74
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	12.360.213	0,85	14.104.638,00	0,97	3.024.245,87	0,21
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	-225.222	-0,02	-574.106,74	-0,04	1.955.752,43	0,13
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-1.955.657	-0,13	-2.304.541,74	-0,16	-88.463,57	-0,01
- Ertelemiş Vergi Gelir / (Gideri)	1.730.435	0,12	1.730.435,00	0,12	2.044.216,00	0,14
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)	12.134.991	0,83	13.530.531,26	0,93	4.979.998,28	0,34
DÖNEM KARI / (ZARARI)	12.134.991	0,83	13.530.531,26	0,93	4.979.998,28	0,34

5. Sonuç

İşletmeler alternatif muhasebe politikalarından dilediklerini kullanabilirler. Bunun faydaları olmakla beraber bazı sakıncaları da vardır. Bu durum, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin aynı yıllarına ilişkin benzer bilgilerinin karşılaştırılmasını zorlaştırır. Ayrıca muhasebe politikası seçiminin işletme yöneticileri tarafından yapılması, bu politikaların tespitinde temel amacı işletme sahiplerinin servetini maksimize etmek olan işletme yöneticilerinin bu amaç dışında farklı amaçlarla muhasebe politikası seçmesine neden olabilir. Bu nedenle ele alınan bu çalışmada alternatif muhasebe politikalarının finansal tablolara ve dolayısı ile finansal karar alıcıların kararlarına etkisi, yüksek ve düşük kâr senaryoları göz önünde bulundurularak örnek uygulama üzerinden anlatılmıştır.

Muhasebe politika seçim kararının finansal tablolar üzerindeki etkisinin ortaya konmasında YSBK işletmesinin 2015 yılına ait finansal verilerinden yararlanılmıştır. İşletmenin mevcut finansal tablolarının hazırlanmasına dönük muhasebe politikalarına karşılık yüksek ve düşük kâr senaryolarına ilişkin oluşturulan muhasebe politikalarının uygulanması neticesinde finansal tablolar yeniden düzenlenmiş ve bu finansal tablolar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

YSBK işletmesi stok değerleme yöntemi olarak ortalama maliyet yöntemini, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını maliyet modeli ile değerlemede olup amortisman hesaplamalarını normal (doğrusal) amortisman/itfa yöntemini kullanmaktadır. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini değerlemede ise gerçeğe uygun değerleme modelini tercih etmiştir. Alternatif muhasebe politikaları içerisinde FIFO yöntemi, maliyet modeli, normal amortisman yöntemi ve gerçeğe uygun değer modelinin birlikte kullanımı yüksek kâr senaryosunu oluşturur. Ortalama maliyet yöntemi, yeniden değerleme modeli, azalan bakiyeler amortisman yöntemi ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin maliyet modelinin birlikte kullanımı düşük kâr senaryosunu oluşturur.

YSBK işletmesinin kendi mevcut muhasebe politikaları neticesinde 2015 yılında 646.314.340 TL. toplam varlığa sahipken, ilgili dönemde 12.134.991 TL. dönem kârı elde etmiştir. 2015 yılı itibarıyla elde edilen gelir üzerinden 1.955.657 TL./lik dönem vergisi hesaplanmıştır.

YSBK işletmesinin yüksek kâr senaryosunu tercih etmesi durumunda mevcut finansal durum tablosuna göre işletmenin dönen varlıkları % 66,21'den % 66,28'e yükselmektedir. Duran varlıkları ise %33,79'dan %33,72'ye düşmektedir. İşletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları % 56,90'dan %56,78'e, uzun vadeli yabancı kaynakları ise %2,08'den %2,07'ye düşmektedir. İşletmenin zkaynakları ise %41,02'den % 41,15'e yükselmektedir. Toplam varlıkları ise 646.314.340 TL'den 647.709.880,26 TL.'ye yükselmiştir.

YSBK işletmesinin düşük kâr senaryosunu kullanması halinde ise dönen varlıkları %66,21'den % 73,58'e yükselir. Duran varlıkları %33,79'dan % 26,42'ye düşer. İşletmenin kısa vadeli yabancı kaynakları % 56,90'dan % 62,96'ya yükselir, uzun vadeli yabancı kaynakları % 2,08'den % 1,86'ya düşer. İşletmenin zkaynakları % 41,02'den % 35,17'ye, toplam varlıkları 646.314.340 TL'den 584.122.550,31 TL.'ye iner.

YSBK işletmesinin yüksek kâr senaryosunda dönem kârı 12.360.213 TL'den 14.104.638 TL.'ye yükselirken, dönem kârı üzerinden ödeyeceği vergi tutarı da 1.955.657 TL'den 2.304.541,74 TL.'ye yükselmektedir. Bu durumda işletmenin dönem net kârı oranı %0,83'ten %0,93'e yükselir. Yani 12.134.991 TL. olan dönem net kârı 13.530.531,26 TL.'ye çıkacaktır.

YSBK işletmesinin düşük kâr senaryosunu kullanması durumunda ise işletmenin dönem kârı 12.360.213 TL'den 3.024.245,87 TL.'ye dönem kârı üzerinden ödeyeceği vergi ise 1.955.657 TL'den 88.463,57 TL.'ye düşer. Bu durumda işletmenin dönem net kârı oranı % 0,83'ten % 0,34'e geriler. Yani 12.134.991 TL. olan dönem net kârı 4.979.998,28 TL.'ye iner.

Elde edilen tüm bu sonuçlar, seçilen muhasebe politikalarının önemini ortaya koymaktadır. YSBK işletmesi örneğinde de görüldüğü üzere muhasebe politikasında yapılan değişim muhasebe raporlarında önemli değişikliklere neden olmaktadır. Muhasebenin tutarlılık kavramı gereğince seçilen muhasebe politikalarının tutarlı bir biçimde kullanılması ve değiştirilmesi durumunda ise bunların sonuçlara etkisinin finansal tablo dipnotları ile açıklanması gerekir. Bu temel kavram muhasebe politikalarının değiştirilemez olmadığını gösterir. Fakat seçilen muhasebe politikaların belirli kişi ya da kişilerin amaçlarından ziyade işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde olması gerekir. Ancak uygulamada her zaman bu genel kabul göz önünde bulundurulmayabilir. Bu nedenle muhasebe literatüründe muhasebe politikasının seçimine yönelik yapılan çalışmalarda, politika seçiminin belirli amaçlarla yapıldığı ifade edilmiş ve bu durum kurulan hipotezlerle test edilmiştir.

Etik Beyanı

Bu makalede hiçbir insan çalışması sunulmamıştır.

Yazar Katkıları

Yazar bu çalışmaya katkıları olduğunu beyan etmiş ve yayın için onaylamıştır.

Çıkar çatışması

Yazar, araştırmanın potansiyel bir çıkar çatışması olarak yorumlanabilecek ticari veya finansal ilişkilerin yokluğunda yürütüldüğünü beyan etmektedir.

Kaynakça

- Akdoğan, Nalan, Orhan Sevilengül (2007). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aktaş, Rabia (2013). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar: IMKB Şirketleri Üzerine Bir İnceleme. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Astami, E. W. ve Tower, G. (2006). Accounting policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: an international empirical test of costly contracting theory. *The International Journal of Accounting*, 41, 1-21.
- Bahadır, O. ve Büke, T. (2013). Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence From Turkey. *Accounting And Management Information Systems*, Vol. 12, No. 3, 388-404.
- Beneish, Messod D. (2001). Earnings Management: A Perspective. *Managerial Finance*, Vol. 27, No. 12, 3-17.
- Cemalçılar, Ö. ve Önce, S. (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:150.
- Demski, Joel S. (1988). Positive Accounting Theory: A Review, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6, 623-629.
- Emanuel, D., Wong, J., Wong, N. (2003). Efficient Contracting and Accounting. *Accounting and Finance*, Vol. 43, 149-166.
- Gürdal, K. (2008). Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikaları ve Tahminlerin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler. XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-28 Kasım 2008, Kıbrıs'ta Sunulan Bildiri, 40-53.
- Hand, J. R. M. and Skantz, T. R. (1998). The Economic Determinants of Accounting Choices: The Unique Case of Equity Carve-Outs Under SAB 51. *Journal of Accounting And Economics*, Vol. 24, 175-203.
- Healy, P. M. ve Wahlen, J. M. (1999). A Review of The Earnings Management Literature and Its Implications For Standard Setting. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4, 365-383.
- Jermakowicz, E. K. and Epstein, B. J. (2011). Accounting Policy Options In IFRS: Weighing The Choices Upon First-Time Adoption. *The CPA Journal*, August 2011, 44-49.
- Karapınar, A. ve Ayanoğlu, Y. (2012). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Finansal Analiz. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kvaal, E. and Nobes, C. (2010). International Differences In IFRS Policy Choice: A Research Note. *Accounting and Business Research*, Vol. 40. No. 2, 173-187.
- Kılınç, Y. (2017). TMS/TFRS'deki Muhasebe Politika Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi Ve Muhasebe Politikası Seçimini Etkileyen Faktörlerin Ampirik Olarak İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Missonier-Piera, F. (2004). "Economic Determinants of Multiple Accounting Method Choice In A Swiss Context". *Journal of International Financial Management and Accounting*, 15/2, 118-144.

- Morais, A. (2010). Actuarial Gains and Losses: The Determinants of The Accounting Method, *Pacific Accounting Review*, Vol. 22 No. 1, 42-56.
- Schipper, K. (1989). Commentary on Earnings Management, *Accounting Horizons*, December, 91-102.
- Sterling, R. R. (1990). Positive Accounting: An Assessment, *Abacus*, Vol:26, No:2, 97-135.
- Ulusan, H. (2007). Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62/2, 167-198.
- Watts, R. L. And Zimmerman, J. L. (1978). Towards A Positive Theory Of The Determination Of Accounting Standards, *The Accounting Review*, Vol. 53, No.1, 112-134.
- Watts, R. L. And Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall.
- Wong, N. (2005). Determinants of The Accounting Change For Income Tax. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32, No. 5-6, 1171-1196.