

# İŞLETME BİLİMİ DERGİSİ

THE JOURNAL OF  
BUSINESS SCIENCE



**JOBS**

*İşletme Bilimi Dergisi*  
2022  
Cilt:10 Sayı:3



**JOBS**

İşletme Bilimi Dergisi  
The Journal of Business Science

Sakarya Üniversitesi / Sakarya University  
İşletme Fakültesi / Sakarya Business School

**i**

Cilt/Volume : 10  
Sayı/Issue : 3  
Yıl/Year : 2022

ISSN: 2148-0737  
DOI: 10.22139/jobs

## İNDEKS BİLGİLERİ/ INDEXING INFORMATION



*Kurucu Sahip/Founder*

Prof. Dr. Gültekin YILDIZ

*İmtiyaz Sahibi / Owner*

Prof. Dr. Kadir ARDIÇ

*Baş Editör / Editor in Chief*

Prof. Dr. Mahmut AKBOLAT

*Editör Yardımcıları / Assoc. Editors*

Doç. Dr. Özgün ÜNAL

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa AMARAT

Dr. Öğr. Üyesi Ayhan DURMUŞ

*Dil ve Yazım Editörü / Spelling and Language Editor*

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Kenan ERKAN

Dr. Öğr. Üyesi Semih OKUTAN

*Mizanpaj Editörü / Layout Editor*

Arş. Gör. Mehmet Oğuzhan KALEM

*Editör Kurulu/Editorial Board*

Prof. Dr. Bülent SEZEN	Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü
Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU	Atılım Üniversitesi
Prof. Dr. Erman COŞKUN	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Mehveş TARIM	Marmara Üniversitesi
Prof. Dr. Neşet HİKMET	South Carolina Üniversitesi
Prof. Dr. Nihat ERDOĞMUŞ	Yıldız Teknik Üniversitesi
Prof. Dr. Orhan BATMAN	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Recai COŞKUN	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Sıdıka KAYA	Hacettepe Üniversitesi
Prof. Dr. Şevki ÖZGENER	Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi
Prof. Dr. Türker BAŞ	Galatasaray Üniversitesi
Doç. Dr. Surendranath Rakesh JORY	Southampton Üniversitesi
Doç. Dr. Sa'ad ALI	Derby Üniversitesi
Öğr. Gör. Dr. Denis DIFFO	Coventry Üniversitesi
Öğr. Gör. Dr. Liridon KRYEZIU	Rinvest Enstitüsü

**Bu Sayıda Katkıda Bulunan Hakemler**  
*Reviewers List of This Issue*

Prof.Dr. Selma Arıkan	İstanbul Medeniyet Üniversitesi
Doç. Dr. Ali Cüneyt ÇETİN	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Doç. Dr. Feride Hayırsever Baştürk	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
Doç. Dr. Gülcan Şantaş	Bozok Üniversitesi
Doç. Dr. Haydar Hoşgör	Uşak Üniversitesi
Doç. Dr. Nesrin Akca	Kırıkkale Üniversitesi
Doç. Dr. Nevran Karaca	Sakarya Üniversitesi
Doç. Dr. Sinan Esen	Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi
Doç. Dr. Ümit Çıraklı	İzmir Bakırçay Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa Kenan Erkan	Sakarya Üniversitesi

**İÇİNDEKİLER/CONTENTS**

*Yıl (Year) 2022 Cilt (Vol.) 10 Sayı (No) 3*

**Araştırma Makaleleri/Research Articles**

iv

<b>Determinants Of Bank Lending And Credit Accessibility Of Micro, Small And Medium Enterprises</b>	299-313
<i>Mikro, Küçük Ve Orta İşletmelerde Banka Kredisinin Ve Kredi Erişilebilirliğinin Belirleyicileri</i>	
<i>Adeshola Olugbenga OLUNUGA</i>	
<b>Remote Working And Work-Family Conflict During The Covid-19 Outbreak</b>	315-336
<i>Covid-19 Salgınında Uzaktan Çalışma Ve İş-Aile Çatışması</i>	
<i>Asiye Yüksel AĞARGÜN ve Tülay TURGUT</i>	
<b>Sağlık Hizmeti Sunan Özel İşletmelerin Finansal Analizi: Merkez Bankası Verileri Üzerine Bir Çalışma</b>	337-361
<i>Financial Analysis Of Private Enterprises Providing Health Care: A Study On Central Bank Data</i>	
<i>Enver BOZDEMİR ve Ali Özgür GÜLEY</i>	
<b>Muhasebe Tahmin Değişikliklerinin Finansal Tablolardaki Yansımaları: BİST Şirketlerinin Analizi (2013-2021)</b>	363-385
<i>Reflections of Changes in Accounting Estimates on Financial Statements: Analysis of BIST Companies (2013-2021)</i>	
<i>Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU ve Alpaslan YAŞAR</i>	
<b>The Effect Of Personality Characteristics Of Healthcare Workers On Their Perceptions Of Organizational Support And Organizational Trust</b>	387-406
<i>Sağlık Çalışanlarının Kişilik Özelliklerinin Onların Örgütsel Destek Ve Örgütsel Güven Algıları Üzerindeki Etkisi</i>	
<i>Tekin SANCAR ve Fuat YALMAN</i>	

# MUHASEBE TAHMİN DEĞİŞİKLİKLERİNİN FİNANSAL TABLOLARDAKİ YANSIMALARI: BİST ŞİRKETLERİNİN ANALİZİ (2013-2021)

Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU

SMMM Stajyeri  
ozenirzeynep1997@hotmail.com  
ORCID: 0000-0002-3992-0475

Alpaslan YAŞAR

Adana Alparslan Türkçe Bilim ve Teknoloji Üniversitesi, İşletme Bölümü  
ayasar@atu.edu.tr  
ORCID: 0000-0002-7960-9665

Muhasebe  
Tahmin  
Değişikliklerinin  
Finansal  
Tablolardaki  
Yansımaları:  
BİST  
Şirketlerinin  
Analizi  
(2013-2021)  
363

## ÖZ

**Amaç:** Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler (MTD), işletmelerin hem cari hem de gelecek dönem finansal tabloları üzerinde etkili olabilmektedir. Bu çalışmanın amacı, MTD'lerin Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki yansımalarını incelemektir.

**Yöntem:** Bu amaçla, Borsa İstanbul (BİST)'de 2013-2021 yılları arasında işlem gören şirketlerden MTD açıklayan şirketlerin MTD'leri içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

**Bulgular:** Araştırmanın bulguları, MTD yapmayan şirketlerin (%40,3) MTD yapan şirketlerden (%1,60) daha fazla olduğunu ve MTD olup olmadığına ilişkin açıklamada bulunmayan şirketler (%58,1) olduğunu göstermiştir. Ayrıca, en çok yapılan MTD'nin faydalı ömür değişikliği olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, MTD'nin Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki etkisinin artış ve/veya azalış yönünde olduğu, MTD'nin en fazla etkisinin cari dönem Kâr veya Zarar Tablosu üzerinde olduğu, nadiren hem cari hem de gelecek dönem üzerinde etkisinin olduğu görülmüştür. Ayrıca, cari dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nda en fazla azaltıcı etki 2014 yılında; en fazla artırıcı etki ise 2018 yılında gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, MTD dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nu etkileyen şirketlerin çoğunlukla Dört Büyüklerce denetlendiği, bu şirketlere en çok verilen görüşün ise "olumlu görüş" olduğu tespit edilmiştir.

**Sonuç:** Finansal bilgi kullanıcılarının finansal tabloları değerlendirmek suretiyle alacakları kararları üzerinde MTD'lerin finansal tablolardaki yansımalarının önemli bir unsur olabileceğine dikkat çekilmiştir. Araştırmanın bulguları, MTD değişikliği yapan şirketlerin MTD değişikliği yapmayan şirketlerden fazla olması, MTD değişikliği yapıp yapılmadığına ilişkin dipnot açıklaması bulunmayan şirketler

Makale Geliş Tarihi/Received for Publication :05/10/2022  
Birinci Revizyon Tarihi/ 1th Revision Received :10/10/2022  
Kabul Tarihi/Accepted :09/12/2022

Atıfta Bulunmak İçin:

Özenir Haydaroğlu, Z., & Yaşar, A. (2022). Muhasebe tahmin değişikliklerinin finansal tablolardaki yansımaları: BİST şirketlerinin analizi (2013-2021). *İşletme Bilimi Dergisi*, 10(3), 363-385.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.





olması ve en fazla yapılan MTD'nin faydalı ömüre ilişkin değişiklik olması yönüyle, önceki çalışma sonuçlarını (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013) desteklemektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler, TMS 8, Kâr veya Zarar Tablosu, BİST

## REFLECTIONS OF CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES ON FINANCIAL STATEMENTS: ANALYSIS OF BIST COMPANIES (2013-2021)

### ABSTRACT

**Aim:** Changes in accounting estimates (CAE) can be effective on both current and future financial statements of businesses. The purpose of this study is to examine the reflection of CAEs on the profit/loss statement.

**Method:** For this purpose, CAEs of companies that announced CAE among companies traded in Borsa Istanbul (BIST) between 2013-2021 were analyzed by content analysis method.

**Findings:** The findings of the study show that non-CAE companies (40.3%) are more than companies with CAEs (1.60%), and there are companies that do not disclose whether they have CAE or not (58.1%). Also, we determined that the most common CAE was a change in a useful life. In addition, it has been seen that the effect of CAE on the Profit or Loss Statement is in the direction of increase and/or decrease, the most effective of CAE is on the current period Profit or Loss Statement, and it rarely has an effect on both the current and future periods. We observed that the greatest effect of CAE is on the current period's Profit or Loss Statement, and it rarely has an effect on both the current and future periods. Moreover, the most reducing effect in the current period, Profit or Loss Statement was in 2014, the most decreasing effect was in 2018. Additionally, it has been determined that the companies that affect the period's Profit or Loss Statement through CAE are mostly audited by the Big Four, and the most common opinion given by these companies is the "unqualified opinion".

**Results:** We point out that the reflection of CAEs in the financial statements may be an important factor in the decisions that financial information users will make by evaluating the financial statements. The findings of the study support the results of the prior studies (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013) that the companies with CAE are more than the non-CAE companies, that there are companies that do not have a footnote on whether a CAE has been made or not, and that the most common CAE is the change in a useful life.

**Keywords:** Changes in Accounting Estimates, IAS 8, Profit or Loss Statement, BIST

## I. GİRİŞ

İşletmeler, yapmış oldukları muhasebe tahminlerinde değişikliklerde bulunabilirler. Muhasebe tahmin değişiklikleri (MTD), finansal tabloları etkilemesine bağlı olarak, ilgili finansal tablolara yansıtılmakta ve dipnotlarda açıklanmaktadır. MTD'lerin finansal tablolara ne şekilde yansıtılması ve açıklanması gerektiği, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve halen taslak halinde olan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) kapsamında düzenlenmiştir.

Muhasebe tahmini kavramı, işletme faaliyetlerinin taşıdığı belirsizlikler nedeniyle parasal karşılığı kesin olarak belirlenemeyen birçok finansal tablo kaleminin değerinin tahmin edilmesini ifade etmektedir. Tahminler, güncel ve güvenilir bilgilerden hareketle muhakemede bulunarak belirlenir. Örneğin; şüpheli alacaklar, stok değer düşüklüğü, finansal varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri, garanti yükümlülükleri belirlenirken tahmin yapılması gerekliliği bulunmaktadır (TMS 8, Paragraf 32). Dolayısıyla, muhasebe tahminlerinin kullanılması, finansal tabloların önemli bir parçasını oluşturmaktadır (TMS 8, paragraf 33). Muhasebe tahmin değişikliği (MTD) ise varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilgili gelecekte beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bunun sonucunda, bir varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya bir varlığın dönemsel tüketim miktarında yapılan düzeltme muhasebe tahmin değişikliği olarak ifade edilmektedir (TMS 8, Paragraf 5).

İşletmelerin muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, cari dönem finansal tablolarını etkileyebileceği gibi ileriye yönelik olarak, gelecek dönem finansal tablolarını da etkileyebilir. İleriye yönelik muhasebe tahmin değişikliğinde; değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişikliğe yol açıp açmadığına ve öz kaynak kalemiyle ilgili olup olmadığına bakılmak ve de hangi dönemleri etkilediğine dikkat edilmek suretiyle ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna göre; muhasebe tahminindeki bir değişiklik; varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açmayan veya bir öz kaynak kalemiyle ilgili olmayan bir değişiklik ise iki durum söz konusu olmaktadır. Eğer, ilgili değişiklik, sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkiliyor ise, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına; değişikliğin gerçekleştiği cari dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkiliyorsa hem cari dönem (değişikliğin olduğu) hem de gelecek dönemlerdeki kâr veya zarara dâhil edilerek finansal tablolara yansıtılır (TMS-8, paragraf 36). Diğer



tarafından, muhasebe tahminindeki bir değişiklik; varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açan veya bir öz kaynak kalemiyle ilgili olan bir değişiklik ise, ilgili kalem (varlık, yükümlülük veya öz kaynak) değişikliğinin gerçekleştiği dönemdeki defter değeri düzeltilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılır (TMS 8, Paragraf 37).

Bir MTD durumunda, işletmenin, cari döneme etkisi olan veya gelecek döneme etkisi olması beklenen MTD'nin niteliğini ve tutarını açıklaması gerekmektedir. MTD'nin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin işletme tarafından tahmin edilemediği durumda ise bu etki açıklanmaz (TMS-8, Paragraf 39). Fakat bu tür durumlarda, MTD'nin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin tahmin edilmesinin mümkün olmadığına nedenlerinin açıklanması gerekmektedir (TMS 8, Paragraf 40).

Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişikliğin, Kâr veya Zarar Tablosu başta olmak üzere, finansal tabloların cari ve/veya gelecek dönemleri üzerinde etkileri olabileceğinden, bilgi kullanıcılarının doğru kararlar alabilmeleri açısından ilgili tahmin değişikliklerinin muhasebe standartları gereğince finansal tablolara etkilerinin yansıtılması ve açıklanması gerekmektedir. Bu açıdan, bilgi kullanıcıları kararları üzerinde finansal tablolar üzerinden etkilerinin olması beklenen MTD'lerin neler olduğunun, finansal tablolara ne şekilde yansıtıldığının ve ne şekilde açıklandığının incelenmesi önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, MTD'lerinin Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki yansımalarını TMS 8 standardı çerçevesinde incelemektir. Bu amaçla, Türkiye'de halka açık şirketlerde tahmin değişikliklerinin yapılma sıklığı, hangi tür MTD'lerin yapıldığı, ağırlıklı olarak hangi sektörlerde MTD'ye rastlandığı, MTD'nin genellikle hangi bağımsız denetim şirketleri tarafından yapıldığı, MTD yapan şirketlerin bağımsız denetçi görüşleri, tahmin değişikliklerinin cari ve gelecek dönem Kâr veya Zarar Tablosu üzerinde etkileri içerik analizi yapılarak belirlenmiştir. Bu kapsamda, BİST'de 2013-2021 yılları arasında işlem gören şirketlerden MTD açıklayan şirketlerin MTD'leri analiz edilmiştir. Böylece, muhasebe tahmin değişikliklerinin Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki etkilerinin güncel veriler üzerinden ortaya konulmak suretiyle literatüre katkı sağlanacağı düşünülmektedir.

## **II. MUHASEBE TAHMİN DEĞİŞİKLİKLERİNİN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI**

MTD'ler, finansal tabloları etkilemesine bağlı olarak, ilgili finansal tablolara yansıtılmakta ve finansal tablolarda açıklanmaktadır. MTD'lerin finansal tablolara yansıtılması ve finansal tablolarda açıklanması; TMS,

BOBİ FRS ve halen taslak halinde olan KÜMİ FRS kapsamında düzenlenmiştir.

İşletmelerin MTD'leri, cari dönem finansal tablolarını etkileyebileceği gibi ileriye yönelik olarak gelecek dönem finansal tablolarını da etkileyebilir. Bir MTD'nin, sadece cari dönemin kâr veya zararı üzerinde etkisi olabileceği gibi, hem cari dönem hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararı üzerinde de etkisi söz konusu olabilir. Örneğin, şüpheli alacak tutarına ilişkin tahminde yapılan bir değişiklik, yalnızca cari dönemin kâr veya zararını etkilediğinden, cari dönemin finansal tablolarına yansıtılacaktır. Buna karşın, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin faydalı ömrüne ilişkin yapılacak bir tahmin değişikliği, hem cari dönemin amortisman giderini hem de gelecekteki her bir dönemin amortisman giderini etkileyecektir (TMS-8, paragraf 38). Dolayısıyla, değişikliğin etkilediği döneme bağlı olarak ya cari dönemde ya da gelecek dönemlerde gelir veya gider olarak finansal tablolara yansıtılma durumu söz konusu olacaktır.

MTD'nin ileriye yönelik uygulanması; ilgili MTD'nin, değişiklikten etkilenen cari dönem ve gelecek dönemlerdeki finansal tablolara yansıtılmasını ifade etmektedir (TMS 8, Paragraf 5). Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin ileriye yönelik finansal tablolara yansıtılmasında; değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişikliğe yol açıp açmadığına ve öz kaynak kalemiyle ilgili olup olmadığına bakılmak ve de hangi dönemleri etkilediğine dikkat edilmek suretiyle ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna göre; muhasebe tahminindeki bir değişiklik; varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açmayan veya bir öz kaynak kalemiyle ilgili olmayan bir değişiklik ise iki durum söz konusu olmaktadır. Eğer; ilgili değişiklik, sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkiliyor ise, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına; değişikliğin gerçekleştiği cari dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkiliyorsa hem değişikliğin olduğu cari dönemdeki hem de gelecek dönemlerdeki kâr veya zarara dâhil edilerek finansal tablolara yansıtılır (TMS 8, Paragraf 36). Diğer taraftan, muhasebe tahminindeki bir değişiklik; varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açan veya bir öz kaynak kalemiyle ilgili olan bir değişiklik ise, ilgili kalem (varlık, yükümlülük veya öz kaynak) değişikliğin gerçekleştiği dönemdeki defteri değeri düzeltilmek suretiyle finansal tablolara yansıtılır (TMS 8, Paragraf 37).

MTD'lerinin TMS/IFRS kapsamında finansal tablolarda açıklanma şekline ilişkin hükümler, TMS 8'in güncel halinin 39. ve 40. maddelerinde yer almaktadır. Buna göre; bir MTD durumunda, işletmenin, cari döneme etkisi olan veya gelecek döneme etkisi olması beklenen muhasebe tahmin

değişikliğinin niteliğini ve tutarını açıklaması gerekmektedir. MTD'nin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin işletme tarafından tahmin edilemediği durumda ise bu etki açıklanmaz (TMS 8, Paragraf 39). Fakat, bu tür durumlarda, MTD'nin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin tahmin edilmesinin mümkün olmadığına nedenlerinin açıklanması gerekmektedir (TMS 8, Paragraf 40).

### III. LİTERATÜR TARAMASI

TMS 8'e dair yapılan çalışmaların bir kısmı, Standardın hükümlerini açıklamaya ve uygulama esaslarını örnekler üzerinden değerlendirmeye yönelik gerçekleştirilmiştir (Ayboğa & Aslanoğlu, 2002; Gürdal, 2006; Akgün, 2009; Parlakkaya, 2010; Yükücü & Gönen, 2012; Gökgöz, 2012; Tuğay, 2013; Varıcı, 2014; Ionescu & Georgescu, 2014; Akça & Gönen, 2015; Mert & Güleriyüz, 2015; Gücenme Gençoğlu, 2017). TMS ile ilgili bir kısım çalışmalar ise nitel veya nicel analizlerin yapıldığı çalışmalar olup, muhasebe tahmin değişiklikleri konusu ile ilişkili ulusal ve uluslararası literatürdeki bu kapsamdaki bazı akademik çalışmalar ve sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Aktaş (2013) çalışmasında, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası imalat sanayi şirketlerinin seçilmiş bazı muhasebe politikaları 2005 ile 2011 yılları için karşılaştırılırken, muhasebe tahminleri değişiklikleri ve hatalar ile ilgili açıklamaları 2011 yılı için incelemiştir. Araştırmanın MTD'ye ilişkin bulgularına göre; 2011 yılında şirketlerin %54'ü muhasebe tahminlerinde değişiklik yapıp yapmadığına ilişkin bir açıklama yapmazken, %42'si MTD yapmadığını, %4'ü ise yaptığını belirtmiştir. Ayrıca, en çok duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi (%51), ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülükleri ile gelir vergisi karşılığının belirlenmesi (%50) ve kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanması (%46) konularında tahminlerde bulunulduğu tespit edilmiştir.

Bal (2019) çalışmasında, araştırma kapsamındaki şirketlerin muhasebe politikası tercihleri ve uygulamalarını, TMS 8 kapsamında finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalarını incelemiştir. Aktaş (2013)'ün çalışmasının devamı niteliğindeki bu çalışmada, önceki çalışmadaki TMS-8 kapsamındaki finansal tablo açıklamalarına ilişkin tespitlerine göre bir gelişme olup olmadığı, BİST'te işlem gören imalat sektöründeki toplam 156 şirketin 2012 ve 2017 yılları finansal tablo dipnotları incelenerek değerlendirilmiştir. Böylece, çalışmada ulaşılan sonuçlar ile Aktaş (2013)'ün çalışmasında ulaşılan sonuçlar karşılaştırılmıştır. Araştırma sonuçları; örneklemedeki şirketlerin stok değerlendirme yöntemi ve amortisman yöntemi seçimlerinde yıllara göre değişiklik yapılmadığını, gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesinde bir artış olduğunu, işletmelerin çoğunun

TMS 8 kapsamında yapılması gereken açıklamaları yaptığı fakat açıklama yapmayan şirketlerin de bulunduğunu göstermiştir.

Çetinkaya (2017) çalışmasında, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemleri saptayarak, ilgili yöntemlerin kullanılması sonucu ilgili kuruluşların finansal tablolarının nasıl etkilendiği ortaya koymuştur. Bu kapsamda, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetime tabi gayrimenkul yatırım ortaklığı şirketlerinin 8 yıllık (2009-2016) dönem içerisinde finansal tablolarındaki yatırım amaçlı gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde kullanılan yöntemler, değerlendirme yönteminde değişikliklerin önceki dönemlere etkisi, değerlendirme farklarının gelir tablosuna etkisi incelenmiştir. Çalışmada; yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilmesinin gayrimenkul yatırım ortaklıklarının finansal tablolarına olumlu etkisinin olduğu, özellikle de 2014 yılı sonrasında bu yöntemin tercih edilmiş olduğu tespit edilmiştir.

Ömürbek ve Öztürk (2013) çalışmalarında, İMKB 100 endeksinde yer alan şirketlerin TMS 8 kapsamında muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde hangi tür değişiklikler yaptıkları ve yapılan değişikliklerin şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışma sonuçları, İMKB-100 şirketlerinin %22’sinin muhasebe politikalarında değişiklik yaptığını, yapılan değişikliklerin şirketlerin %50’sinin finansal tablolarını etkilediğini ve en çok yapılan politika değişikliğinin sınıflandırma değişikliği olduğunu göstermiştir. Ayrıca, örneklemdeki şirketlerin %9’unda muhasebe tahmin değişikliği yapıldığı, en fazla yapılan MTD değişikliğinin amortisman süresi değişikliği olduğu ve yapılan muhasebe tahmin değişikliklerinin %78’inin finansal tablolar üzerinde etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Süer (2021) çalışmasında, finansal tablolarda yer alan önemli muhasebe tahminleri ile kilit denetim konuları arasındaki etkileşim ele alınmıştır. Bu kapsamda, BİST 30 şirketlerinin 2020 yıl sonu finansal tablolarında açıklanan önemli tahmin ve varsayımların, bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularına ne ölçüde yansıdığı incelenmiştir. Çalışmada; BİST-30 şirketlerinin önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının %24’ünün kilit denetim konusu olarak ele alındığı, kilit denetim konularının da %71’inin finansal tablo dipnotlarında muhasebe tahmin ve varsayımı olarak açıklandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Syzdykova (2016) çalışmasında, TFRS’ye göre şerefiye değer düşüklüğü testi için kullanılan iskonto oranını belirleme metodları ve bu metodların görevleri analiz edilmiştir. Aynı zamanda; çalışmada; BİST 100

şirketleri tarafından 2014 yılında kullanılan iskonto oranlarının deneysel analizlerinin sonuçlarına da yer verilmiştir. Bununla birlikte, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında şerefiye ile ilgili değer düşüklüğü uygulamaları tetkik edilmiş ve şerefiye değer düşüklüğü ile testi ile ilgili dipnotların yeterli bilgi içermediği sonucuna varılmıştır.

Yaşar ve Çetin (2022) çalışmalarında, şerefiye değer düşüklüğü testine ilişkin tahmin ve varsayımlar hakkında açıklamaları ve denetim prosedürlerini incelemişlerdir. İçerik analizi yönteminin kullanıldığı çalışmada, BİST’de yer alan ve bilançolarında şerefiye tutarı belirten 79 şirketin 2020 yılsonu finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışma sonuçları; şerefiye değer düşüklüğü testine ilişkin TMS 36’daki açıklama gerekliliklerine uyum yönünden eksiklikler bulunduğunu göstermiştir. Ayrıca, şerefiye değer düşüklüğünü kilit denetim konusu olarak açıklayan şirketlerin, TMS-36’da belirtilen açıklama gerekliliklerine daha fazla uydukları tespit edilmiştir.

Ghosh ve Siriviriyakul (2019) çalışmalarında, şirketlerin kazanç yönetiminde muhasebe tahminlerinin stratejik olarak değiştirilip değiştirilmediğini veya bu değişikliklerin operasyonel değişiklikler nedeniyle gelecekteki beklentilerini güncelleyen finansal sorunlu veya riskli şirketlerin temel esaslarındaki değişiklikleri temsil edip etmediğini araştırmışlardır. Çalışmada, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler konusunda birbiriyle çelişen iki hipotez incelenmiştir. Bu hipotezler; oportünizm hipotezi ve risk hipotezi olarak adlandırılmıştır. Oportünizm hipotezi olarak adlandırılan hipotezde, şirketlerin kazançlarını manipüle etmek için muhasebe tahminlerini fırsatçı bir şekilde değiştirdikleri öne sürülürken; risk hipotezinde ise muhasebe tahminlerinde değişiklik olan firmaların temelde diğer şirketlerden daha riskli olabileceği iddia edilmektedir.

Kaplan ve Reckers (1995) çalışmalarında, üç çevresel kırmızı bayrağın denetçilerin muhasebe tahminlerine ilişkin eylemleri üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Sonuçlar, denetim şirketlerindeki yöneticilerin müşteriye göre nispeten uzlaşmacı olan raporlama kararları verme eğiliminde olduğunu, denetçilerin ise nispeten muhafazakâr raporlama kararları verme eğiliminde olduğunu göstermiştir.

#### **IV. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

BİST şirketlerinin 2013-2021 yılları arasındaki finansal tablo ve dipnotlarının TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde

Değişiklikler ve Hatalar standardı doğrultusunda araştırma kapsamındaki şirketlerin yaptıkları tahmin değişikliklerinin içerik analiz yöntemiyle incelendiği bu çalışmada izlenen yöntem aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- BİST’de 2013-2021 yılları arasında işlem gören şirketler tespit edilmiştir.
- 2013-2021 yılları arasında BİST’de işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek MTD yapan şirketler araştırmanın örnekleme olarak belirlenmiştir.
- Örnekleme konu şirketlerde gerçekleşen MTD’lerin sayısı, MTD nedenleri, tahmin değişikliklerinin daha çok hangi sektörlerde söz konusu olduğu, MTD yapan şirketlerin hangi bağımsız denetim şirketlerinden hizmet aldığı ve bu şirketler için verilen bağımsız denetim görüşü, tahmin değişikliklerinin cari ve/veya gelecek dönem Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki etkisinin yönü ve büyüklüğü şeklinde içerik analiziyle belirlenen önemli hususlar ortaya konulmuştur.

Bu çalışmada ikincil verilerden yararlanıldığı için etik kurul izni gerekmemektedir.

#### 4.1. Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütlelerini, 2013-2021 yılları arasında BİST’de işlem gören ve tüm sektörlerden oluşan toplam 4.132 şirket oluşturmaktadır. Bu kapsamda, finansal raporlarında MTD açıklayan 66 şirket çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Araştırma verileri, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sayfasından elde edilmiştir. Örneklemdeki şirketlerin yıllara göre dağılımı Tablo 1’de yer almaktadır.

**Tablo 1. Örneklem Seçimi**

Yıllar	İncelenen Şirket Sayısı	Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirket Sayısı
2013	416	16
2014	430	11
2015	433	6
2016	446	9
2017	460	9
2018	465	6
2019	472	4
2020	476	2
2021	534	3
Toplam	4.132	66

#### 4.2. Veri Analiz Yöntemi

2013-2021 yılları arasında MTD yapan BİST şirketlerinin incelendiği bu çalışmada, nitel analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İstatiksel bilgiler doğrultusunda elde edilen bulgular ile



yorum yapabilme imkânı sağlayan içerik analizi yöntemi, aynı zamanda istatistiksel bilgilerden yararlanılmasıyla araştırmacının objektif ve sistematik bir açıklama yapabilmesine olanak sağlar ve böylelikle niceliksel verilere ulaşmayı amaçlar (Koçak & Arun, 2006, s. 24, Çilingir, 2017, s. 150). Bu analiz yönteminde; analiz için veriler hazırlanır, sonra veriler kodlanır, kodların bir araya getirilerek temalara indirgenir ve veri şekiller, tablolar veya bir tartışma halinde sunulur (Creswell, 2015, s. 180).

## V. ARAŞTIRMA BULGULARI

BİST’de 2013-2021 yılları arasında işlem gören şirketlerden MTD açıklayan şirketlerin tahmin değişiklikleri içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Analiz bulgularına Tablolar halinde aşağıda yer verilmiş ve bulgular değerlendirilmiştir.

### 5.1. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan ve Açıklamayan Şirketlerin Yıllara Göre Dağılımı

MTD açıklayan ve MTD açıklamayan şirket sayılarının yıllara göre sayısal dağılımı Tablo 2’de verilmiştir.

**Tablo 2. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan ve Açıklamayan Şirketlerin Yıllara Göre Dağılımı**

Yıllar	İncelenen Şirket Sayısı	Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirket Sayısı	Muhasebe Tahmin Değişikliği Olmadığını Açıklayan Şirket Sayısı	Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklaması Bulunmayan Şirket Sayısı
2013	416	16	147	253
2014	430	11	164	255
2015	433	6	171	256
2016	446	9	177	260
2017	460	9	197	254
2018	465	6	203	256
2019	472	4	188	280
2020	476	2	205	269
2021	534	3	214	317
<b>TOPLAM</b>	<b>4.132</b>	<b>66 (%1,6)</b>	<b>1.666 (%40,3)</b>	<b>2.400 (%58,1)</b>

Tablo 2’den görüldüğü üzere, 2013-2021 yılları arasında toplam 4.132 şirketten 66’sı (%1,6) finansal raporlarında MTD açıklamıştır. Bununla birlikte, şirketlerin 1.666’sı (%40,3) MTD olmadığını açıklarken; 2.400’ü (%58,1) MTD olup olmadığına ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır<sup>1</sup>. Tablo

<sup>1</sup> Aktaş (2013) İMKB imalat sanayi şirketlerinin 2011 yılı için, şirketlerin %54’ünün MTD yapıp yapmadığına ilişkin açıklamada bulunmadığını tespit etmiştir. Benzer şekilde, Ömürbek ve Öztürk (2013)’ün İMKB-100 şirketlerinin 2011 yılı finansal tablo dipnotlarını inceledikleri çalışmada bu oran %58 olarak gerçekleşmiştir.

2'den, MTD açıklamasının en fazla 2013 yılında; en az ise 2020 yılında olduğu görülmektedir.

## 5.2. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Göre Dağılımı

MTD açıklayan örneklemedeki şirketlerin hizmet aldığı denetim kuruluşları Tablo 3'te dört büyük bağımsız denetim şirketi ve bu şirketlerin dışındaki ulusal ve uluslararası şirketler şeklinde sınıflandırılarak sunulmuştur.

**Tablo 3. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Göre Dağılımı**

Yıllar	Denetim Kuruluşu Türü	
	Dört Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşundan Hizmet Alan Şirket Sayısı	Diğer Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Kuruluşundan Hizmet Alan Şirket Sayısı
	2013	8
2014	7	4
2015	3	3
2016	3	6
2017	5	4
2018	3	3
2019	-	4
2020	1	1
2021	1	2
<b>TOPLAM</b>	<b>31 (%47)</b>	<b>35 (%53)</b>

Tablo 3'te; MTD açıklayan şirketlerin denetim kuruluşları 4 büyükler ve diğerleri şeklinde sınıflandırıldığında, %47'sinin 4 büyükler, %53'ünün ise diğer ulusal/uluslararası denetim kuruluşlarınca denetlendiği görülmektedir. Dolayısıyla, hizmet alınan denetim kuruluşunun dört büyük denetim şirketleri arasında olup olmaması açısından önemli düzeyde bir farklılık olmadığı anlaşılmaktadır.

## 5.3. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Denetim Görüş Türlerine Göre Dağılımı

MTD açıklayan şirketlerin denetim görüş türlerine göre sayısal dağılımı Tablo 4'te verilmiştir.

**Tablo 4. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Denetim Görüş Türlerine Göre Dağılımı**

Yıllar	Denetim Görüş türü			
	Olumlu	Olumsuz	Sınırlı Olumlu	Görüş Bildirmekten Kaçınma
2013	11	-	5	-
2014	9	-	2	-
2015	6	-	-	-
2016	9	-	-	-
2017	9	-	-	-
2018	6	-	-	-
2019	3	-	1	-
2020	2	-	-	-
2021	2	-	-	1
<b>Toplam</b>	<b>57</b>	<b>0</b>	<b>8</b>	<b>1</b>

Tablo 4'e göre; MTD açıklayan 57 şirket (%86) "olumlu", 8 şirket (%12) "sınırlı olumlu", 1 şirket (%2) "görüş bildirmekten kaçınma" şeklinde denetim görüşü vermiştir.

#### 5.4. Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı

Tablo 5'de, MTD açıklayan şirketlerin sektörlere göre sayısal dağılımı verilmiştir.

**Tablo 5. Muhasebe Tahmin Değişikliklerinin Sektörlere Göre Dağılımı**

Sektör	Muhasebe Tahmin Değişikliği Açıklayan Şirketlerin Dağılımı										Toplam
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021		
Mali Kuruluşlar/G.menkul Yatırım Ortaklıkları	1	-	-	1	1	-	-	-	-	-	3
İmalat/Taş ve Toprağa Dayalı	3	3	1	-	-	-	-	-	-	-	7
İmalat/Ana Metal Sanayii	3	-	-	-	2	-	-	-	-	-	5
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller/Perakende Tic.	-	-	-	1	1	1	1	-	-	-	4
Teknoloji/Bilişim	2	1	2	3	2	1	1	1	-	-	13
Mali Kuruluşlar/Holdingler ve Yatırım Şirketleri	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	2
İmalat/Metal Eşya Makine Elektrikli Cih. ve Ulaşım Araçları	1	1	-	-	1	-	1	-	-	-	4
İmalat/Gıda, İçecek ve Tütün	2	3	-	-	-	2	1	1	1	-	10
İmalat/Kimya İlaç Petrol	1	1	-	2	-	-	-	-	-	1	5
Lastik ve Plastik Ürünler											
Madencilik ve Taş Ocaklığı/Kömür ve Linyit Madenciliği	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2
İmalat/Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	1	1	-	-	-	-	-	-	-	1	3
Ulaştırma Depolama ve Haberleşme/Haberleşme	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	2
Elektrik Gaz ve Su/Elektrik, Gaz ve Buhar	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1
Kesin Alım Satım Pazarı (Nitelikli Yatırımcılar Arasında)	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	2
Bilgi ve İletişim/Yayınçılık	-	-	2	1	-	-	-	-	-	-	3

Tablo 5'te görüldüğü üzere; 2013-2021 yılları arasında MTD açıklaması en çok teknoloji/bilişim sektöründe (yaklaşık %20) yapılmıştır. Bunu imalat/gıda, içecek ve tütün sektörü (yaklaşık %15) izlemiştir.

### 5.5. Tahmin Değişikliği Nedenlerine İlişkin Bulguların Yıllara Göre Dağılımı

Şirketlerde hangi tür MTD'lerinin gerçekleştiğini belirlemek amacıyla, muhasebe tahmin değişiklikleri nedenlerine göre yıllar itibariyle Tablo 6'da gruplandırılmıştır.

**Tablo 6. Muhasebe Tahmin Değişikliği Nedenlerinin Yıllara Göre Dağılımı**

Yıllar	Muhasebe Tahmin Değişikliği Nedeni				
	Faydalı Ömür	Karşılık Tutarları	Para Birimi	Aktüeryal Hesaplamalar	Gerçeğe Uygun Değer
2013	6	5	2	3	0
2014	6	1	1	3	0
2015	2	2	2	0	0
2016	5	0	4	0	0
2017	3	1	4	0	1
2018	4	0	2	0	0
2019	2	0	2	0	0
2020	1	0	1	0	0
2021	0	1	1	0	1
<b>Toplam</b>	<b>29</b>	<b>10</b>	<b>19</b>	<b>6</b>	<b>2</b>

Tablo 6'da görüldüğü üzere, şirketlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanan MTD nedenleri; faydalı ömür tahmini, karşılık tutarları tahmini, para birimi tahmini, aktüeryal hesaplamalara ilişkin tahminler ve gerçeğe uygun değer tahmini şeklinde 5 başlık altında gruplandırılmıştır. Buna göre; BİST şirketlerinde 2013-2021 yılları arasında açıklanan MTD'lerde en çok yapılan MTD'nin faydalı ömür tahmin değişikliği olduğu görülmektedir (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013 çalışma bulguları ile benzer şekilde). Bunu, para birimi tahmin değişikliği ve karşılık tutarlarına ilişkin yapılan MTD'ler izlemiştir.

### 5.6. Muhasebe Tahmin Değişikliği Gelir (Kâr veya Zarar) Tablosunu Etkileyen Şirket Sayılarına Ait Bulgular

MTD açıklayan örneklemdaki şirketlerden, MTD'leri Gelir Tablosu (Dönem Kâr veya Zarar Tablosu) üzerinde etkili olan şirketlerin sayısal dağılımı Tablo 7'de yıllar itibariyle gösterilmiştir.

**Tablo 7. Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem Kâr veya Zarar Tablosunu Etkileyen Şirket Sayısının Yıllara Göre Dağılımı**

Yıllar	Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem Kâr veya Zarar Tablosunu Etkileyen Şirket Sayısı	
2013		3
2014		4
2015		3
2016		3
2017		2
2018		4
2019		1
2020		0
2021		1
<b>Toplam</b>		<b>21</b>

Tablo 7’de görüldüğü üzere, 2013-2021 yılları arasında MTD açıklayan 66 şirketten sadece 21’i (%32), MTD’nin Kâr veya Zarar Tablosuna etkisini belirtecek şekilde açıklama yapmıştır.

### 5.7. Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem Kâr veya Zarar Tablosunu Etkileyen Şirketlerin Denetim Kuruluşlarına Ait Bulgular

Dönem Kâr veya zarar Tablosu’nu etkileyecek MTD nedeni açıklayan şirketlerin bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetim kuruluşlarının sayısal dağılımı Tablo 8’de verilmiştir.

**Tablo 8. Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem K/Z Tablosunu Etkileyen Şirketlerin Denetim Kuruluşlarına Göre Dağılımı**

Yıllar	Dört Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşundan Hizmet Alan Şirket Sayısı		Diğer Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Kuruluşundan Hizmet Alan Şirket Sayısı		
2013	6	5	2	3	-
2014	6	1	1	3	-
2015	2	2	2	-	-
2016	5	-	4	-	-
2017	3	1	4	-	1
2018	4	-	2	-	-
2019	2	-	2	-	-
2020	1	-	1	-	-
2021	-	1	1	-	1
<b>Toplam</b>	<b>29</b>	<b>10</b>	<b>19</b>	<b>6</b>	<b>2</b>

Tablo 8’de görüldüğü üzere, MTD nedeni dönem Kâr veya Zarar Tablosu’nu etkileyen şirketlerin bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetim kuruluşlarının çoğunlukla dört büyükler (%81), diğerlerinin ise dört büyük bağımsız denetim şirketi dışındaki ulusal/uluslararası denetim kuruluşları (%19) olduğu görülmektedir.

## 5.8. Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem Kâr veya Zarar Tablosunu Etkileyen Denetim Görüş Türlerine Ait Bulgular

Örneklemdaki MTD açıklayan 66 şirketten MTD'nin Kâr veya Zarar Tablosu'na etkisini açıklayan 21 şirketin, bağımsız denetim raporlarında açıklanan denetim görüş türlerinin sayısal dağılımı Tablo 9'da verilmiştir.

**Tablo 9. Muhasebe Tahmin Değişikliği Dönem K/Z Tablosunu Etkileyen Şirketlerin Denetim Görüş Türlerine Göre Dağılımı**

Yıllar	Denetim Görüş türü			
	Olumlu	Olumsuz	Sınırlı Olumlu	Görüş Bildirmekten Kaçınma
2013	3	-	-	-
2014	4	-	-	-
2015	3	-	-	-
2016	3	-	-	-
2017	2	-	-	-
2018	4	-	-	-
2019	1	-	-	-
2020	-	-	-	-
2021	-	-	-	1
<b>Toplam</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>

Buna göre; MTD dönem K/Z tablosunu etkileyen şirketlerin %95'i için "olumlu" denetim görüşü verilirken, %5'i için "görüş bildirmekten kaçınma" şeklinde görüş verilmiştir.

## 5.9. Muhasebe Tahmin Değişikliği Cari Dönem ve/veya Gelecek Dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nu Etkileyen Şirket Sayısına Ait Bulgular

Örneklemdaki şirketler, MTD'nin ileriye yönelik finansal tablolara yansıtılması yönünden incelenmiş ve cari ve/veya gelecek dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nu etkileyen şirket sayısının dağılımına Tablo 10'da yer verilmiştir.

**Tablo 10. Muhasebe Tahmin Değişikliği Cari Dönem ve/veya Gelecek Dönem K/Z Tablosunu Etkileyen Şirket Sayısı**

Yıllar	MTD Cari Dönem K/Z Tablosunu Etkileyen Şirket Sayısı	MTDCari ve Gelecek Dönem K/Z Tablosunu Etkileyen Şirket Sayısı
2013	3	-
2014	4	-
2015	3	-
2016	3	-
2017	2	-
2018	3	1
2019	1	-
2020	0	-
2021	1	-
<b>Toplam</b>	<b>20</b>	<b>1</b>



Tablo 10'da görüldüğü üzere, MTD'nin Kâr veya Zarar Tablosu'na etkisini açıklayan 21 şirketten, 20'sinde (%99) muhasebe tahmin değişikliği cari dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nu; 1 şirkette ise hem cari dönem hem de gelecek dönem Kâr veya Zarar Tablo'sunu etkilediği açıklanmıştır.

### 5.10. Muhasebe Tahmin Değişikliğinin Kâr veya Zarar Tablosu'na Etkisinin Yönü ve Büyüklüğüne Ait Bulgular

MTD'nin Kâr veya Zarar Tablosu'na etkisini açıklayan şirketlerin, tahmin değişikliği nedeninin kâr zarara etkisinin artış ya da azalış şeklindeki yönüne ve büyüklüğüne Tablo 11'de yer verilmiştir.

**Tablo 11. Muhasebe Tahmin Değişikliğinin Kar Zarara Etkisinin Yönü ve Büyüklüğü**

Yıllar	Muhasebe Tahmin Değişikliğinin Kâr veya Zarar Tablosuna Etkisinin Yönü	Muhasebe Tahmin Değişikliğinin Cari Dönem Kâr veya Zarar Tablosuna Etkisinin Büyüklüğü (TL)
2013	Azalış	50.649,23
2014	Artış-Azalış	61.242,00 - 895.041,00
2015	Artış-Azalış	5.497,00 - 879.158,00
2016	Artış	41.114,00
2017	Artış-Azalış	27.680,015 - 213.406,00
2018	Artış-Azalış	520.137,57 - 669.332,00
2019	Artış	258.247,62
2020	-	-
2021	Azalış	21.475,00

Tablo 11'da görüldüğü üzere; MTD'lerin cari dönem Kâr veya Zarar Tablo'suna etkisinin yönü 2013 ve 2021 yıllarında azalış yönünde olurken, 2016 ve 2019 yıllarında artış yönünde olmuştur. Bununla birlikte 2014, 2015, 2017 ve 2018 yıllarında MTD'lerin etkisi hem artış hem de azalış yönünde olmuştur. Diğer taraftan, MTD cari dönem kâr-zarar tablosunda en fazla azaltıcı etkiyi 2014 yılında; en fazla artırıcı etkiyi ise 2018 yılında yapmıştır.

## VI. SONUÇ

Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişikliğin, Kâr veya Zarar Tablosu başta olmak üzere, finansal tabloların cari ve/veya gelecek dönemleri üzerinde etkileri olabileceğinden, bilgi kullanıcılarının doğru kararlar alabilmeleri açısından ilgili tahmin değişikliklerinin TMS 8 gereğince finansal tablolara etkilerinin yansıtılması ve açıklanması gerekmektedir. Bu açıdan, bilgi kullanıcıları kararları üzerinde finansal tablolar üzerinden etkilerinin olması beklenen MTD'lerin neler olduğunun, finansal tablolar üzerindeki yansımalarının nasıl olduğunun ve ne şekilde açıklandığının incelenmesi önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, BİST’de 2013-2021 yılları arasında işlem gören şirketlerden MTD açıklayan 66 şirketin muhasebe tahmin değişikliklerinin Kâr veya Zarar Tablosu üzerindeki yansıması, TMS8 standardı çerçevesinde içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Böylece, Türkiye’de halka açık şirketlerde MTD’lerin yapılma sıklığı, ağırlıklı olarak hangi sektörlerde MTD’ye rastlandığı, MTD’nin genellikle hangi bağımsız denetim şirketleri tarafından yapıldığı, MTD yapan şirketlerin bağımsız denetim görüşleri, tahmin değişikliklerinin cari ve gelecek dönem Kâr veya Zarar Tablosu üzerinde etkileri belirlenmiştir. Elde edilen bulgular aşağıda özetlenmiştir:

- 2013-2021 yılları arasında toplam 4.132 şirketten 66’sı (%1,60) finansal raporlarında MTD açıklamıştır. Bununla birlikte, şirketlerin 1.666’sı (%40,3) MTD olmadığını açıklarken; 2.400’ü (%58,1) MTD yapıp yapılmadığına ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır.
- En fazla MTD açıklaması 2013 yılında, en az ise 2020 yılında gerçekleşmiştir.
- MTD açıklayan şirketlerin yaklaşık yarısı (%47) 4 büyükler, yarısı da (%53) diğer (ulusal/uluslararası) denetim kuruluşlarınca denetlenmiştir.
- MTD açıklayan 57 şirket (%86) için “olumlu”, 8 şirket (%12) için “şartlı”, 1 şirket (%2) için “görüş bildirmekten kaçınma” şeklinde denetim görüşü verilmiştir.
- MTD açıklaması en çok teknoloji/bilişim sektöründe (%20) yapılmıştır. Bunu imalat/gıda, içecek ve tütün sektörü (%15) izlemiştir.
- Açıklanan MTD’lerde en çok yapılan MTD faydalı ömür tahmin değişikliği olmuştur (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013 bulguları ile benzer şekilde). Bunu, para birimi tahmin değişikliği ve karşılık tutarlarına ilişkin yapılan tahmin değişiklikleri izlemiştir.
- MTD açıklayan 66 şirketten sadece 21’i (%32) Kâr veya Zarar Tablosu’na etkisini belirtecek şekilde MTD açıklaması yapmıştır.
- MTD dönem Kâr veya Zarar Tablosu’nu etkileyen şirketlerin bağımsız denetim raporlarını hazırlayan denetim kuruluşlarının çoğunlukla 4 büyük denetim kuruluşlarından (%81) olduğu görülmüştür.
- MTD dönem Kâr veya Zarar Tablosu’nu etkileyen şirketlere en çok (%95) “olumlu” denetim görüşü verilmiştir.
- MTD’nin Kâr veya Zarar Tablosu’na etkisini açıklayan 21 şirketten, 20’sinde (%99) MTD cari dönem kâr zarar tablosunu; 1 şirkette ise hem cari dönem hem de gelecek dönem kâr zarar tablosunu etkilemiştir.

- MTD'lerin cari dönem Kâr veya Zarar Tablosu'na etkisinin yönü 2013 ve 2021 yıllarında azalış yönünde olurken, 2016 ve 2019 yıllarında artış yönünde olmuştur. Bununla birlikte 2014, 2015, 2017 ve 2018 yıllarında MTD'lerin etkisi hem artış hem de azalış yönünde olmuştur.
- MTD cari dönem Kâr veya Zarar Tablosu'nda en fazla azaltıcı etkiyi 2014 yılında; en fazla artırıcı etkiyi ise 2018 yılında yapmıştır.

Araştırmanın temel bulguları, MTD değişikliği yapan şirketlerin MTD değişikliği yapmayan şirketlerden fazla olması, MTD değişikliği yapıp yapılmadığına ilişkin dipnot açıklaması bulunmayan şirketler olması ve en fazla yapılan MTD'nin faydalı ömüre ilişkin değişiklik olması yönüyle, önceki çalışma sonuçlarını (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013) desteklemektedir. Dolayısıyla, finansal bilgi kullanıcılarının finansal tabloları değerlendirmek suretiyle alacakları kararları üzerinde MTD'lerin finansal tablolardaki yansımalarının önemli bir unsur olabileceğine dikkat çekilmiştir.

Gelecekte yapılacak çalışmalarda, daha uzun bir dönem aralığında MTD'lerin etkileri incelenebilir. Ayrıca, MTD'lerin kâr yönetimi kapsamında kullanılıp kullanılmadığını araştırmaya yönelik çalışmalar gerçekleştirilebilir.

### **MAKALE BİLGİ FORMU**

**Yazar Katkıları:**

**Fikir / Kavram:** Alpaslan YAŞAR

**Araştırma Tasarımı:** Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU

**Makale Yazımı:** Alpaslan YAŞAR ve Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU

**Veri Toplama:** Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU

**Analiz:** Alpaslan YAŞAR ve Zeynep ÖZENİR HAYDAROĞLU

**Eleştirel Okuma:** Alpaslan YAŞAR

**Çıkar Çatışması Bildirimi**

Bu araştırma için herhangi bir kamu kuruluşundan, özel veya kar amacı gütmeyen sektörlerden hibe alınmamıştır.

## KAYNAKÇA

- Aktaş, R. (2013). *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*. Gazi Kitabevi: Ankara.
- Akça, N., & Gönen, S. (2015). Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların Türkiye muhasebe standartları ve vergi mevzuatı kapsamında değerlendirilmesi. *Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 89-105.
- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye'de finansal raporlama standartları açısından varlıklarda değer düşüklüğü ve şerefiyenin incelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (18), 1-34.
- Ayboğa, H., & Aslanoğlu, S. (2002). İşletmelerde şüpheli ticari alacaklar ve karşılıklarının hesaplanmasında perakende satış yöntemi. *Öneri Dergisi*, 5(17), 53-67.
- Bal, M. (2019). *BİST'te işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin TMS 8 muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar standardı açısından incelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29/07/2017 tarih ve 30138 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.
- Creswell, J. W. (2015). *Nitel Araştırma Yöntemleri*. Çev. Selçuk Beşir DEMİR. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Çetinkaya, N. (2017). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer tespiti ve türkiye'deki uygulamaların değerlendirilmesi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, 2(4), 69-83.
- Çilingir, A. (2017). İletişim alanında içerik analizi yöntemi kullanılarak yapılan yüksek lisans ve doktora tezleri üzerine bir inceleme. *Erciyes İletişim Dergisi*, 5(1), 148-160.
- Ghosh, A. A., & Siriviriyakul, S. (2019). Changes in accounting estimates: managerial opportunism or risky firms?. *Baruch College Zicklin School of Business Research Paper*, (2019-02), SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3317064>.
- Gökgöz, A. (2012). TMS 8: muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardına ilişkin muhasebe uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(4), 151-174.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel konularda bobi frs ve tms/tfrs karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.
- Gürdal, K. (2006). Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 1-12.
- Ionescu, C., & Georgescu, F. (2014). Estimation and valuation in accounting. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 3(1), 38-49.

**Muhasebe**

KAP: www.kap.org.tr Erişim Tarihi: 05/08/2022.

**Tahmin**Kaplan, S., & Reckers, P. M. (1995). Auditors' reporting decisions for accounting estimates. *Managerial Auditing Journal*, 10(5), 27-36.**Değişikliklerinin**Koçak, A., & Arun, Ö. (2006). İçerik analizi çalışmalarında örneklem sorunu, *Selçuk İletişim*, 4(3), 21-28.**Finansal****Tablolardaki****Yansımaları: BİST****Şirketlerinin****Analizi****(2013-2021)**Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KamuoYuGorusuneAcilanlar/K%C3%9CM%C4%B0%20FRS%20Taslak%20Metin.pdf>.**382**Ömürbek, V., & Öztürk, M. S. (2013). Muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişikliklerle ilgili imkb 100 şirketlerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(3), 1-14.Mert, H., & Gülerüz, M. (2015). Muhasebe tahminlerinin denetimi: stoklar ve ticari alacaklar için bir uygulama. *Mali Çözüm*, 130, 41-60.Parlakkaya, R. (2010). TMS-8: Muhasebe Poitikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(1), 65-86.Süer, A. Z. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (65), 23-37.Syzdykova, A. (2016). Türkiye'de TFRS'ye göre şerefiye değer düşüklüğü testi: bist 100 şirketleri tarafından kullanılan iskonto oranlarının analizleri. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 2(2), 23-40.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, 13/06/2018 tarih ve 30450 Sayılı Resmi Gazete.

Tuğay, O. (2013). Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamalarının tms 16 ve vergi mevzuatı açısından incelenmesi. *Çukurova Üniversitesi İBFF Dergisi*, 17(2), 167-187.Varıcı, İ. (2014). Muhasebe ve denetim standartları açısından muhasebe tahminleri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 81-115.Yaşar, A., & Çetin, E. (2022). Şerefiye değer düşüklüğüne ilişkin tahmin ve varsayımlar hakkında açıklamaların ve denetim prosedürlerinin incelemesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(169), 127-150.Yükçü, S., & Gönen, S. (2012). Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar standardına ilişkin uygulama önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*, (114), 17-36.

**REFLECTIONS OF CHANGES IN ACCOUNTING  
ESTIMATES ON FINANCIAL STATEMENTS:  
ANALYSIS OF BIST COMPANIES (2013-2021)****EXTENDED ABSTRACT**

Entities can make changes in the accounting estimates they have made. A change in accounting estimate (CAE) is expressed as an adjustment to the carrying amount of an asset or liability or the amount of periodic consumption of an asset (TAS 8, paragraph 5). CAEs are reflected in the related financial statements and explained in the footnotes, depending on their impact on the financial statements. In the case of a CAE, the entity must disclose the nature and amount of the CAE that has had or is expected to have an impact in the current period. Where the effect of the CAE on future periods cannot be estimated by the entity, that effect is not disclosed. (TAS 8, Paragraph 39). However, in such cases, it is necessary to explain the reasons why it is not possible to predict the impact of the CAE on future periods. (TAS 8, Paragraph 40).

CAEs of entities may affect current period financial statements as well as future financial statements. For future accounting estimate change, it is reflected to the financial statements prospectively by considering whether the change causes a change in assets and liabilities, whether it is related to the equity item, and which periods it affects. According to this, if a change in accounting estimate does not result in a change in assets and liabilities or is not related to an item of equity, two situations arise. If the relevant change only affects the period in which the change was made, the profit or loss of the period in which the change was made; If the change affects the current period as well as the future periods, it is included in the profit or loss both in the current period (where the change occurred) and in the future periods and reflected in the financial statements (TAS 8, Paragraph 36). On the other hand, a CAE; If there is a change that causes a change in assets and liabilities or is related to an equity item, the related item (asset, liability, or equity) is reflected in the financial statements by adjusting the book value in the period in which the change occurred (TAS 8, Paragraph 37).

In the case of a CAE, the entity must disclose the nature and amount of the CAE that has had or is expected to have an impact in the current period. Where the effect of the CAE on future periods cannot be estimated by the entity, that effect is not disclosed (TAS 8, Paragraph 39). However, in such cases, it is necessary to explain the reasons why it is not possible to estimate the impact of the CAE on future periods (TAS 8, Paragraph 40).

Since a change in accounting estimates may have effects on the current and/or future periods of the financial statements, especially the Profit or Loss Statement, the effects of the relevant estimate changes on the financial statements should be reflected and explained in accordance with accounting standards in order for information users to make correct decisions. In this respect, it is important to

**Muhasebe  
Tahmin  
Değişikliklerinin  
Finansal  
Tablolardaki  
Yansımaları:  
BİST  
Şirketlerinin  
Analizi  
(2013-2021)**

**383**



examine what CAEs are expected to have effects on information user decisions on the financial statements, how they are reflected in the financial statements, and how they are explained.

When the studies within the scope of TAS 8 in the literature are examined, some studies (Ayboğa & Aslanoğlu, 2002; Gürdal, 2006; Akgün, 2009; Parlakkaya, 2010; Yukcu & Gonen, 2012; Gökgöz, 2012; Tuğay, 2013; Varıcı, 2014; Ionescu & Georgescu, 2014; Akça & Gönen, 2015; Mert & Güleryüz, 2015; Gücenme Gençoğlu, 2017) are studies that aim to explain the provisions of the standard and evaluate the application principles through examples, some of which are qualitative or quantitative analyzes (Kaplan & Reckers, 1995; Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013; Syzdykova, 2016; Çetinkaya, 2017; Bal, 2019; Ghosh & Siriviriyakul, 2019; Süer, 2021; Yaşar & Çetin, 2022).

The main purpose of this study is to examine the reflection of CAEs on the Profit or Loss Statement within the framework of the TAS 8 standard. For this purpose, the frequency of estimation changes in publicly traded companies in Turkey, which types of CAEs are made, in which sectors CAEs are predominantly encountered, which audit companies generally carry out CAEs, the opinions of independent auditors of companies that make CAEs, current changes in forecasts, and its effects on the future period profit or loss statement were determined by content analysis. In this context, a contribution to the literature has been made by analyzing the CAEs of companies that disclosed CAEs on the BIST between 2013-2021 in detail, based on current data.

In this context, the reflection of accounting estimate changes on the Profit or Loss Statement of 66 companies that announced CAE among the companies traded in the BIST between 2013-2021 was analyzed by content analysis method within the framework of TAS 8 standard. Thus, the frequency of CAEs in publicly traded companies in Turkey, in which sectors CAEs are predominantly encountered, which independent audit companies generally perform CAEs, audit opinions of companies that make CAEs, and the effects of CAEs on the current and future profit or loss statement have been determined.

The findings of the study show that non-CAE companies (40.3%) are more than companies with CAEs (1.60%), and there are companies that do not disclose whether they are CAEs or not (58.1%). Also, we determined that the most common CAE was changed in a useful life. These findings are similar to the findings in previous studies (Aktaş, 2013; Ömürbek & Öztürk, 2013). On the other hand, it has been seen that the effect of CAE on the Profit or Loss Statement is in the direction of increase and/or decrease, the most effective of CAE is on the current period Profit or Loss Statement, and it rarely has an effect on both the current and future periods. In addition, the most reducing effect in the current period, Profit or Loss Statement, was in 2014; the highest increasing effect was realized in 2018. However, it has been determined that the companies that affect the CAE in the Profit or Loss Statement of the period are mostly audited by the Big Four, and the most common opinion given to these companies is "unqualified opinion".

In this study, it has been pointed out that the reflection of CAEs in the financial statements may be an important factor in the decisions that financial information users will make by evaluating the financial statements. Future studies may examine the effects of CAEs over a longer period of time. In addition, studies can be conducted to investigate whether CAEs are used within the scope of earnings management.

**Muhasebe  
Tahmin  
Değişikliklerinin  
Finansal  
Tablolardaki  
Yansımaları:  
BİST  
Şirketlerinin  
Analizi  
(2013-2021)**

---

**385**