

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI  
KULLANIMI GEREKTİREN DURUMLAR: İSO 500  
VE BIST ŞİRKETLERİ ÜZERİNE UYGULAMA**

**DOKTORA TEZİ**

**Vedat Ender TUNA**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Selahattin KARABINAR**

**OCAK – 2015**

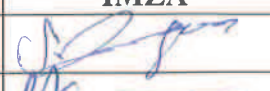

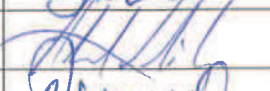
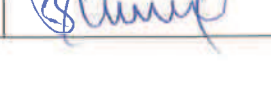

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI KULLANIMI  
GEREKTİREN DURUMLAR: İSO 500 VE BIST  
ŞİRKETLERİ ÜZERİNE UYGULAMA

DOKTORA TEZİ

Vedat Ender TUNA

“Bu tez 12/01/2015 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	BASARILI	
Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU	BASARILI	
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN	BASARILI	
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN	BASARILI	
Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN	BASARILI	

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Vedat Ender TUNA**

12.01.2015

## ÖNSÖZ

Araştırma süresince göstermiş olduğu rehberlik ve yardımlarından dolayı değerli hocam ve danışmanım Sayın Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Tezin hazırlık süresince yapıcı eleştirileri ile yol gösteren değerli hocalarım Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU'na ve Doç. Dr. Burhanettin ZENGİN'e teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez savunma sınavında katkılarından dolayı sayın Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN ve Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN'a teşekkürlerimi sunarım.

Tezin hazırlanması süresince her aşamada yardım eden, fikir veren ve her zaman destek olup yanımda olan sevgili eşim Gülfen TUNA'ya ve canım çocuklarım Zeynep ile Ömer Yavuz'a çok teşekkür ediyorum.

**Vedat Ender TUNA**  
**12.01.2015**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xiv</b>
<b>TABLOLAR LİSTESİ</b> .....	<b>xvi</b>
<b>ŞEKİLLER TABLOSU</b> .....	<b>xxiii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xxiv</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>xxv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI</b> .....	<b>7</b>
1.1 Muhasebe Standartları.....	7
1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı .....	7
1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	8
1.1.3 Muhasebe Standartlarının İlke Ve Kural Bazlı Olarak Sınıflandırılması .....	9
1.1.3.1 İlke Bazlı Standartlar .....	10
1.1.3.2 Kural Bazlı Standartlar.....	12
1.1.3.3 Kural Bazlı Düzenlemelere Karşılık İlke Bazlı Düzenlemeler .....	13
1.1.4 Türkiye’de Muhasebe Standartları.....	14
1.2 Mesleki Yargı.....	21
1.2.1 Muhasebede Mesleki Yargının Etkisi ve Önemi .....	24
1.2.2 Mesleki Yargı Süreci .....	25
1.2.3 Mesleki Yargı ve Eğitim .....	31
1.2.4 Mesleki Yargı ve Etik .....	33
1.2.5 Mesleki Yargı ve Meslek Mensubu .....	35
1.2.6 Mesleki Yargı-Takdir Yetkisi İlişkisi .....	38
1.2.7 Meslek Mensubunun Takdir Yetkisi ve Takdir Alanı .....	42
1.2.8 Mesleki Yargının Sakıncaları .....	43
1.2.9 Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Kullanım Düzeyleri.....	44

<b>BÖLÜM 2: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA</b>	
<b>MESLEKİ YARGI KULLANIMINI GEREKTİREN DURUMLAR .....</b>	<b>46</b>
2.1 Türkiye Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar.....	47
2.1.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında Mesleki Yargı	
Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	47
2.1.1.1 TMS 1'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ....	48
2.1.1.2 TMS 1'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	48
2.1.1.3 TMS 1'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı	
Kullanımı.....	49
2.1.1.4 TMS 1'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda	
Mesleki Yargı Kullanımı.....	50
2.1.2 TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren	
Durumların Tespiti.....	53
2.1.2.1 TMS 2'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	54
2.1.2.2 TMS 2'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	55
2.1.2.3 TMS 2'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki	
Yargı Kullanımı.....	56
2.1.2.4 TMS 2'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda	
Mesleki Yargı Kullanımı.....	57
2.1.3 TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı	
Gerektiren Durumların Tespiti.....	61
2.1.3.1 TMS 7'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	62
2.1.3.2 TMS 7'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	62
2.1.3.3 TMS 7'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı	
Kullanımı.....	64
2.1.3.4 TMS 7'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda	
Mesleki Yargı Kullanımı.....	64
2.1.4 TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve	
Hatalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların	
Tespiti.....	65
2.1.4.1 TMS 8'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	65
2.1.4.2 TMS 8'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	65

2.1.4.3	TMS 8'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	66
2.1.4.4	TMS 8'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	66
2.1.5	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	69
2.1.5.1	TMS 10'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	69
2.1.5.2	TMS 10'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	69
2.1.5.3	TMS 10'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	70
2.1.5.4	TMS 10'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	70
2.1.6	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	71
2.1.6.1	TMS 11'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	71
2.1.6.2	TMS 11'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	73
2.1.6.3	TMS 11'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	73
2.1.6.4	TMS 11'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	73
2.1.7	TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	81
2.1.7.1	TMS 12'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı..	81
2.1.7.2	TMS 12'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	82
2.1.7.3	TMS 12'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	83
2.1.7.4	TMS 12'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	83
2.1.8	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	87
2.1.8.1	TMS 16'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı..	87
2.1.8.2	TMS 16'ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	88

2.1.8.3 TMS 16'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	91
2.1.8.4 TMS 16'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	91
2.1.9 TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	97
2.1.9.1 TMS 17'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı..	98
2.1.9.2 TMS 17'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	100
2.1.9.3 TMS 17'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	100
2.1.9.4 TMS 17'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	100
2.1.10 TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	104
2.1.10.1 TMS 18'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	105
2.1.10.2 TMS 18'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	105
2.1.10.3 TMS 18'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	105
2.1.10.4 TMS 18'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	105
2.1.11 TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	112
2.1.11.1 TMS 19'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	112
2.1.11.2 TMS 19'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	113
2.1.11.3 TMS 19'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	113
2.1.11.4 TMS 19'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	113
2.1.12 TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	116



2.1.12.1	TMS 20'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	116
2.1.12.2	TMS 20'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı....	117
2.1.12.3	TMS 20'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	118
2.1.12.4	TMS 20'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	118
2.1.13	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	120
2.1.13.1	TMS 21'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	120
2.1.13.2	TMS 21'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	120
2.1.13.3	TMS 21'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	121
2.1.13.4	TMS 21'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	122
2.1.14	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	123
2.1.14.1	TMS 23'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	124
2.1.14.2	TMS 23'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	124
2.1.14.3	TMS 23'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	124
2.1.14.4	TMS 23'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	124
2.1.15	TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	126
2.1.15.1	TMS 24'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	127
2.1.15.2	TMS 24'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	127
2.1.15.3	TMS 24'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	127
2.1.15.4	TMS 24'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	127

2.1.16	TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti....	128
2.1.16.1	TMS 26'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	128
2.1.16.2	TMS 26'ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı...	128
2.1.16.3	TMS 26'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	130
2.1.16.4	TMS 26'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	131
2.1.17	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	132
2.1.17.1	TMS 27'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	133
2.1.17.2	TMS 27'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı...	134
2.1.17.3	TMS 27'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	135
2.1.17.4	TMS 27'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	135
2.1.18	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	136
2.1.18.1	TMS 28'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	137
2.1.18.2	TMS 28'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	137
2.1.18.3	TMS 28'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	137
2.1.18.4	TMS 28'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	137
2.1.19	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti....	138
2.1.19.1	TMS 29'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	139
2.1.19.2	TMS 29'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	139
2.1.19.3	TMS 29'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	139

2.1.19.4	TMS 29'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	139
2.1.20	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	141
2.1.20.1	TMS 32'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	141
2.1.20.2	TMS 32'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı...	144
2.1.20.3	TMS 32'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	144
2.1.20.4	TMS 32'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	144
2.1.21	TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	145
2.1.21.1	TMS 33'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	145
2.1.21.2	TMS 33'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	145
2.1.21.3	TMS 33'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	146
2.1.21.4	TMS 33'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	146
2.1.22	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	147
2.1.22.1	TMS 34'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	148
2.1.22.2	TMS 34'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	148
2.1.22.3	TMS 34'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	149
2.1.22.4	TMS 34'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	149
2.1.23	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	151
2.1.23.1	TMS 36'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	152
2.1.23.2	TMS 36'ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı...	153

2.1.23.3	TMS 36'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	154
2.1.23.4	TMS 36'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	154
2.1.24	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	162
2.1.24.1	TMS 37'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	163
2.1.24.2	TMS 37'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı...	165
2.1.24.3	TMS 37'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	165
2.1.24.4	TMS 37'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	165
2.1.25	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	174
2.1.25.1	TMS 38'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	175
2.1.25.2	TMS 38'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	176
2.1.25.3	TMS 38'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	179
2.1.25.4	TMS 38'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	180
2.1.26	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	185
2.1.26.1	TMS 39'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	185
2.1.26.2	TMS 39'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	189
2.1.26.3	TMS 39'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	192
2.1.26.4	TMS 39'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	192
2.1.27	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	204
2.1.27.1	TMS 40'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	204

2.1.27.2	TMS 40'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	204
2.1.27.3	TMS 40'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	205
2.1.27.4	TMS 40'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	206
2.1.28	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	210
2.1.28.1	TMS 41'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı.....	211
2.1.28.2	TMS 41'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	211
2.1.28.3	TMS 41'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	212
2.1.28.4	TMS 41'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	212
2.2	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar.....	213
2.2.1	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	213
2.2.1.1	TFRS 1'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	214
2.2.1.2	TFRS 1'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	214
2.2.1.3	TFRS 1'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	214
2.2.1.4	TFRS 1'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	214
2.2.2	TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti.....	215
2.2.2.1	TFRS 2'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı .....	215
2.2.2.2	TFRS 2'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	215
2.2.2.3	TFRS 2'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı.....	217
2.2.2.4	TFRS 2'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	217

2.2.3	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı	
	Gerektiren Durumların Tespiti .....	219
2.2.3.1	TFRS 3'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	219
2.2.3.2	TFRS 3'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	219
2.2.3.3	TFRS 3'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	220
2.2.3.4	TFRS 3'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	220
2.2.4	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı	
	Gerektiren Durumların Tespiti .....	221
2.2.4.1	TFRS 4'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	221
2.2.4.2	TFRS 4'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	221
2.2.4.3	TFRS 4'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	222
2.2.4.4	TFRS 4'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	222
2.2.5	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	225
2.2.5.1	TFRS 5'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı ..	225
2.2.5.2	TFRS 5'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	225
2.2.5.3	TFRS 5'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	226
2.2.5.4	TFRS 5'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	226
2.2.6	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti....	227
2.2.6.1	TFRS 6'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	228
2.2.6.2	TFRS 6'ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	228
2.2.6.3	TFRS 6'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	228

2.2.6.4 TFRS 6'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	229
2.2.7 TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	230
2.2.7.1 TFRS 7'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	230
2.2.7.2 TFRS 7'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	230
2.2.7.3 TFRS 7'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	231
2.2.7.4 TFRS 7'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	231
2.2.8 TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	234
2.2.8.1 TFRS 8'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı	235
2.2.8.2 TFRS 8'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	235
2.2.8.3 TFRS 8'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	235
2.2.8.4 TFRS 8'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı .....	235
2.3 Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımının Düzeyleri .....	240

**BÖLÜM 3: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA  
MESLEKİ YARGI KULLANIMI GEREKTİREN DURUMLAR: İSO 500 VE  
BIST ŞİRKETLERİ ÜZERİNDE UYGULAMA..... 241**

3.1 Araştırmanın Önemi .....	241
3.2 Araştırmanın Amacı .....	242
3.3 Araştırmanın Kapsamı .....	243
3.4 Araştırmanın Değişkenleri .....	243
3.5 Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri .....	244
3.6 Araştırma Sonucuna Göre Elde Edilen Bulgular .....	245
3.6.1 Firmaların İSO 500 ve BIST 100 Kapsamında Olup Olmama Durumları.	246
3.6.2 Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Gruplandırma .....	247

3.6.3	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Ünvan, Cinsiyet ve Yaş Dağılımları..	247
3.6.4	Çalışanlarının Şirketteki Görev Ünvanlarına Göre Dağılımı.....	249
3.6.5	Mali Beyan Hazırlama Sürecinin Yönetimi .....	250
3.6.6	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluklarına Göre Dağılımı .....	253
3.6.6.1	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Maliyet Muhasebesi, Bütçeleme ve Tahmin.....	253
3.6.6.2	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda İç Denetim.....	255
3.6.6.3	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Vergileme.....	257
3.6.6.4	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Bağımsız Denetim	259
3.6.6.5	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Finansman.....	261
3.6.6.6	Mesleki Sorumlulukta TFRS/Raporlama.....	263
3.6.6.7	Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda İhracat .....	265
3.6.7	İnşaat ve Taahhüt İşleri Yapan Firmaların İnşaat Sözleşmesi Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Beklenen Toplam Sözleşme Maliyetlerinin Gelirlerini Aşıp Aşmayacağı Tespiti.....	267
3.6.8	Firmaların Çalışanlarının Muhasebe Politikasındaki Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercihleri .....	269
3.6.9	Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisini Belirleyen Kriter Seçimi	273
3.6.10	Standartlar Kapsamında Alternatifler Arası Seçim Yönteminin Belirlenmesi .....	276
3.6.11	Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorunda Kalındığında Doğru Olduğu Düşünülen Yöntemin Belirlenmesi.....	279
3.6.12	Varlığın Elde Edilmesi Veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetinin Tespit Yönteminin Belirlenmesi..	282
3.6.13	Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Tahmini.....	285
3.6.14	Varlığın Yararlı Ömrünün Belirlenmesi Yöntemi .....	288
3.6.15	Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tercih Kriterlerinin Belirlenmesi .....	290
3.6.16	Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değerin Hesaplanması .....	293
3.6.17	Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerinin Raporlanması.....	296



3.6.18	Garanti Maliyetlerinin Hesaplanması.....	299
3.6.19	Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini.....	303
3.6.20	Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Açık Olmayan Bazı Durumlarda Bu İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarılması.....	306
3.6.21	Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarının Muhtemel Olması Ve Bunların Tutarının Güvenilir Ölçülmesinin Uygulanması.....	310
3.6.22	Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki Dipnotlarda, En Son Yıllık Raporda Yer Verilmiş Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenmesi .....	314
3.6.23	Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Önemli İşlem ve Olayların Belirlenmesi .....	317
3.7	Muhasebe Yöneticilerinin TFRS'ye Yatınlığının Değerlendirilmesi .....	321
3.7.1	Muhasebe Yöneticisinin Değer Düşüklüğü Kavramına Aşına Olma Durumunun Değerlendirilmesi.....	321
3.7.2	Muhasebe Yöneticisinin Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyeti Kavramına Aşına Olma Durumunun Değerlendirilmesi .....	323
3.8	Muhasebe Yöneticilerinin TFRS Uygulamaları İle İlgili Bilgi Paylaşım Düzeylerinin Değerlendirilmesi.....	325
3.8.1	Muhasebe Yöneticisinin Karşılık Ayırma Hususunda Cevap Verirken Rahatlık Düzeyinin Değerlendirilmesi.....	325
3.8.2	Muhasebe Yöneticisinin Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Belli Olmayan İşlemler Hususunda Karar Verirken Rahatlık Düzeyinin Değerlendirilmesi .....	327
	<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>330</b>
	<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>337</b>
	<b>EKLER.....</b>	<b>342</b>
	<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>348</b>

## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BIST</b>	: Borsa İstanbul A.Ş.
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards of Board
<b>İSO 500</b>	: İstanbul Sanayi Odası
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>NGD</b>	: Net Gerçekleşebilir Değer
<b>SEC</b>	: Securities Exchange Commission
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

- TMUDESK** :Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜRMOB** : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- TÜSİAD** : Türkiye Sanayicileri ve İş Adamları Derneği
- TOBB** : Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TTK** : Türk Ticaret Kanunu
- US GAAP** : ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- VUK** : Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b>	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	47
<b>Tablo 2:</b>	TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	54
<b>Tablo 3:</b>	TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	61
<b>Tablo 4:</b>	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	65
<b>Tablo 5:</b>	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	69
<b>Tablo 6:</b>	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	71
<b>Tablo 7:</b>	TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	81
<b>Tablo 8:</b>	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	87
<b>Tablo 9:</b>	TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	98
<b>Tablo 10:</b>	TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	105
<b>Tablo 11:</b>	TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	112

<b>Tablo 12:</b> TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	116
<b>Tablo 13:</b> TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	120
<b>Tablo 14:</b> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	124
<b>Tablo 15:</b> TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	126
<b>Tablo 16:</b> TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	128
<b>Tablo 17:</b> TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	132
<b>Tablo 18:</b> TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	137
<b>Tablo 19:</b> TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	139
<b>Tablo 21:</b> TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	141
<b>Tablo 22:</b> TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti .....	145
<b>Tablo 23:</b> TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	148
<b>Tablo 24:</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	152

<b>Tablo 25:</b> TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	163
<b>Tablo 26:</b> TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	175
<b>Tablo 27:</b> TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	185
<b>Tablo 28:</b> TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	204
<b>Tablo 29:</b> TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	210
<b>Tablo 30:</b> TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	214
<b>Tablo 31:</b> TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	215
<b>Tablo 32:</b> TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	219
<b>Tablo 33:</b> TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	221
<b>Tablo 34:</b> TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	225
<b>Tablo 35:</b> TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	228
<b>Tablo 36:</b> TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar .....	230
<b>Tablo 37:</b> TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar.....	235

<b>Tablo 38:</b> Anket Kapsamındaki Firmaların İSO 500 ve BIST 100 Kapsamında Olup Olmamlarına Göre Gruplandırılması .....	246
<b>Tablo 39:</b> Anket Kapsamındaki Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Gruplandırılması.....	247
<b>Tablo 40:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Ünvanların Cinsiyet ve Yaşa Göre Dağılımı .....	248
<b>Tablo 41:</b> Katılımcı Firmaların Çalışanlarının Şirketteki Görev Ünvanlarına Göre Dağılımı .....	249
<b>Tablo 42:</b> Katılımcı Firmaların Muhasebe Yöneticilerinin Mali Beyan Hazırlama Sürecini Yönetme Durumuna Göre Dağılımı .....	250
<b>Tablo 43:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mali Beyan Hazırlama Sürecini Yönetme Durumu .....	251
<b>Tablo 44:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun Maliyet Muhasebesi Bütçeleme ve Tahmin Olması.....	254
<b>Tablo 45:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun İç Denetim Olması.....	256
<b>Tablo 46:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun Vergileme Olması.....	258
<b>Tablo 47:</b> Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun Bağımsız Denetim Olması.....	260
<b>Tablo 48:</b> Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun Finansman Olması .....	262
<b>Tablo 49:</b> Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğun TFRS/Raporlama Olması .....	264
<b>Tablo 50:</b> Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun İhracat Olması.....	266

<b>Tablo 51:</b> İnşaat Ve Taahhüt İşleri Yapan Firmaların İnşaat Sözleşmesi Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Beklenen Toplam Sözleşme Maliyetlerinin Gelirlerini Aşıp Aşmayacağı Tespitine Dair Görüşlerinin Dağılımı.....	267
<b>Tablo 52:</b> Seçilen Değişkenlere Göre İnşaat Sözleşmelerinde Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Beklenen Toplam Sözleşme Maliyetlerinin Toplam Sözleşme Gelirlerini Aşıp Aşmayacağıınin Tespiti .....	268
<b>Tablo 53:</b> Firmaların Çalışanlarının Muhasebe Politikasındaki Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercihlerin Dağılımı .....	270
<b>Tablo 54:</b> Muhasebe Politikasındaki Bir Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Bir Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercih Yapılması Durumu .....	271
<b>Tablo 55:</b> Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisini Belirleme Kriteri .....	273
<b>Tablo 56:</b> Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisinin Belirlenmesi .....	274
<b>Tablo 57:</b> Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Konusu.....	276
<b>Tablo 58:</b> Standartlar Kapsamında Alternatifler Arası Seçim Yöntemi .....	276
<b>Tablo 59:</b> Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorundalığında "Seçim" Kriterleri .....	278
<b>Tablo 60:</b> Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorunda Kalındığında Doğru Olduğu Düşünülen Yöntem.....	279
<b>Tablo 61:</b> Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorundalığında Seçimi Etkileyen Faktörler .....	281
<b>Tablo 62:</b> Varlığın Elde Edilmesi veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetinin Tespit Yöntemi .....	282
<b>Tablo 63:</b> Varlığın Elde Edilmesi veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetlerinin Tespiti .....	284



<b>Tablo 64:</b> Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Belirlenmesi.....	285
<b>Tablo 65:</b> Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Tespiti .....	287
<b>Tablo 66:</b> Varlığın Yararlı Ömrünün Belirlenmesi.....	288
<b>Tablo 67:</b> Varlığın Yararlı Ömrünün Tespiti.....	289
<b>Tablo 68:</b> Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tercih Kriterleri.....	291
<b>Tablo 69:</b> Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tespiti.....	292
<b>Tablo 70:</b> Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değerin Hesaplanma Mantığı.....	294
<b>Tablo 71:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değer Hesaplama Mantığı .....	295
<b>Tablo 72:</b> Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerinin Raporlanma Şekli .....	296
<b>Tablo 73:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerini Raporlama Şekli .....	298
<b>Tablo 74:</b> Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyetlerini Hesaplama Yöntemi.....	300
<b>Tablo 75:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyetini Hesaplama Şekli .....	301
<b>Tablo 76:</b> Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini Yöntemi .....	303
<b>Tablo 77:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini Şekli .....	305
<b>Tablo 78:</b> Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Açık Olmayan Bazı Durumlarda, Bu İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarıma Yöntemi .....	307
<b>Tablo 79:</b> Şirketin Taraf Olduğu Davalar Gibi İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarma .....	308

<b>Tablo 80:</b> Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarının Muhtemel Olması Ve Bunların Tutarının Güvenilir Ölçülmesi Yöntemi .....	310
<b>Tablo 81:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarında Bunların Tutarının Güvenilir Olarak Ölçülmesinin Yapılma Şekli.....	312
<b>Tablo 82:</b> Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki Dipnotlarda, En Son Yıllık Raporda Yer Verilmiş Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenme Yöntemi .....	314
<b>Tablo 83:</b> Seçilen Değişkenlere Göre Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki Dipnotlarda Verilmiş Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenmesi.....	316
<b>Tablo 84:</b> Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullanılan Bağlı Ortaklık Finansal Tablolarının Ana Ortaklık Finansal Tablolarından Farklı Tarihli Olması Durumunda Önemli İşlem Ve Olayların Belirlenme Yöntemi .....	318
<b>Tablo 85:</b> Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Tarih Farklılıklarında Önemli İşlem ve Olayların Belirlenmesi .....	319
<b>Tablo 86:</b> Değer Düşüklüğü Kavramına Aşına Olma Durumu .....	322
<b>Tablo 87:</b> Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyeti Kavramına Aşına Olma Durumu.....	324
<b>Tablo 88:</b> Karşılık Ayırma Hususunda Cevap Verirken Rahatlık Düzeyi.....	326
<b>Tablo 89:</b> Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Belli Olmayan İşlemler Hususunda Karar Verirken Rahatlık Düzeyi.....	328

## ŞEKİLLER TABLOSU

<b>Şekil 1</b>	: Basit Mesleki Yargı Süreci .....	27
<b>Şekil 2</b>	: Ayrıntılı Mesleki Yargı Süreci .....	29
<b>Şekil 3</b>	: Takdir Süreci Aşamaları .....	42
<b>Şekil 4</b>	: Takdir Alanı.....	43

**Tezin Başlığı:** Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar: İSO 500 Ve BIST Şirketleri Üzerinde Uygulama

**Tezin Yazarı:** Vedat Ender TUNA **Danışman:** Prof.Dr. Selahattin KARABINAR

**Kabul Tarihi:** 12/01/2015

**Sayfa Sayısı:** xxv (ön kısım) + 341 (tez)+7 (ek)

**Anabilimdalı:** İşletme

**Bilimdalı:** Muhasebe ve Finansman

Mesleki yargı standartların ve prensiplerin uygulanması esnasında, bu standardın veya prensibin karar alınmasında ihtiyaca yeterli olmaması sonucunda doğan boşluğu doldurmak üzere yapılan bir uygulamadır. Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır. Mesleki yargı kavramının çıkış noktasını, firmalara özgü olan durumların finansal tablolara gerçek boyutları ile yansıtılması ihtiyacı oluşturmaktadır. Bu durum muhasebe standartlarının ilke bazlı olmasından kaynaklanmaktadır. Mesleki yargı kullanımı ile alınan kararlar muhasebe yöneticisinin keyfi davranışlarına göre değil, belgelendirebileceği ve işletme dışındaki üçüncü kişilerinde firma hakkında en doğru bilgiye ulaşabileceği şeklinde olmalıdır. Çünkü standartlar kapsamında uygulanan mesleki yargı kullanımı, finansal raporlamada da farklılıkların oluşmasına neden olabilir. Bu noktada muhasebe yöneticileri tarafından doğru mesleki yargı kullanımının ne zaman ve nerede olması gerektiği sorusunu ortaya çıkarmaktadır.

Bu çalışma aracılığıyla Türkiye de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların muhasebe yöneticilerinin, standartlar kapsamında mesleki yargı uygulamalarının nasıl gerçekleştiği; yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe, ilgili firmanın borsa ya da İSO 500 kapsamında olup olmaması, mesleki ünvanının etkileri uygulanan anket aracılığıyla değerlendirilmiştir. Bu noktada mesleki yargı uygulamalarının reel sektördeki tam karşılığının nasıl olduğunun değerlendirilebilmesi açısından; bu uygulamalı çalışmanın hem teorisyenlere hem de uygulamacılara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Türkiye Muhasebe Standartları ve mesleki yargı kavramı ayrıntılı olarak incelenmiştir. İkinci bölümde her bir standart metninde mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar dörtlü sınıflamaya tabi tutularak ayrı ayrı tespit edilmeye çalışılmıştır. Mesleki yargının alt bileşenleri tahmin gerektiren yerler, alternatifler arası seçim, meslek mensubunun takdirinde olan durumlar ve işletme yönetiminin takdirinde olan durumlar olarak dört grupta toplanmıştır.

Üçüncü bölümde ise İSO 500 ve BIST 100 firmalarında mesleki yargı kullanımını gerektiren durumların tespiti için uygulanan anket bulgularına yer verilmiştir. Tüm firmalara anket formu elektronik ortamda gönderilmiştir. Anket formlarının özellikle üst düzey muhasebe yöneticileri tarafından doldurulması talebinde bulunulmuştur. Çünkü muhasebe sürecinde mesleki yargı uygulamalarına nihai karar verici olarak üst düzey yöneticilerin kararları esas alınmaktadır. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 for Windows paket programı kullanılmıştır.

Dördüncü bölümde ise elde edilen bulgular, meslek mensuplarının çoğunlukla, mesleki yargının alt bileşenleri olarak tanımladığımız grupta “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi” tercih ettiklerini desteklemektedir

Meslek mensuplarının mesleki yargıyı kullanım düzeyi en fazla 31-40 yaş aralığında gerçekleşmektedir. Ayrıca bu meslek mensuplarının önemli bir bölümü SMMM ünvanına sahip olup, TFRS’yi kullanma süresi arttıkça, mesleki yargıyı kullanma tercihleri “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem” olma eğiliminde olmaktadır. Genel olarak bu seçenek erkek meslek mensuplarında yoğun olarak tercih edilirken, ilgili firmanın BIST ya da İSO 500 kapsamında olması mesleki yargının kullanımını etkilememektedir. Bu durum aynı bilgi deneyim ve tecrübeye sahip meslek mensuplarının, farklı sektörlerde dahi mesleki yargıyı kullanma tercihlerinin birbirine benzer ve genel olarak “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etme” yönünde olduğunu destekleyen bir sonuçtur.

**Anahtar kelimeler:** Mesleki Yargı, TFRS, Muhasebe, Türkiye, Takdir Yetkisi

**Title of the Thesis:** Circumstances That Require The Use Of Professional Judgment In The Turkey Financial Reporting Standards: Application on ISO 500 And BIST Companies

**Author:** Vedat Ender TUNA

**Supervisor:** Proffesor Selahattin KARABINAR

**Date:** 12/01/2015

**Pages:** xxv (pre text) +341 (main body)+7(App.)

**Department:** Business Administration **Subfield:** Accounting and Finance

During the application of professional judgment standard and principles, an application was made to fill the gap left by the lack of a need in the decision of this standard or principle. Professional judgment, under required attention, impartiality and integrity and in line of occupational standards, is carried out by experienced and knowledgeable people. The lack of reflected with the actual size in the financial statements at the company's particular situations forms the starting point of the concept of professional judgment. This situation stems from the based-principles accounting standards. Decisions with the use of professional judgment is not only based on arbitrary behavior of the accounting manager but it also could be certificated and achieved the most accurate information about the company by third parties outside the company . Because the use of professional judgment implemented under standard may cause differences in financial reporting. At this point, a question arises that when and where the correct use of professional judgment by the account managers should be.

Through this work, how it takes place within the scope of standards of professional judgment applications of accounting managers of companies operating in various sectors in Turkey is evaluated by means of questionnaire in terms of the effects of age, gender, professional experience, the related company covered by BIST or İSO 500 or not and occupational title. At this point, in terms of the evaluation of the full response for the application of professional judgment in the real sector; it is thought that this practical work contributes significantly to both practitioners and theorists.

The thesis in accordance with the above description is divided into four sections. In the first section, International Financial Reporting Standards and the concept of professional judgment have examined in detail. In the second section, situations requiring the use of professional judgment has been tried to specify separately by subjecting to the quad classification in each standard text. These are as follows; subcomponents of professional judgment points which require estimate, choice between alternative, circumstances at the discretion of the profession and circumstances at the discretion of the company management.

The third section includes the survey findings applied for the detection of circumstances requiring the use of professional judgment in İSO 500 and BIST 100 companies. Survey forms were sent to all firms via e-mail. It is specifically requested that the questionnaire to be filled by senior accountants. Because, senior management's final decisions are the last decisions on the professional judgment application on accounting process. During the evaluation of research data SPSS 20.0 for Windows package has been used.

In fourth section, the findings illustrates that at the class identified as subcomponenets of professional judgment, proffesions generally opt "the method representing the actual position of the company".

The level of use of professional judgment of professions is between in mostly 31-40 year age range. In addition, a significant part of these professions have a CPA title and when TFRS usage time increases, choice of usage of professional judgment tends to be "the method representing the actual position of the company ". In general this option was preferred in mostly by male professions. However, the related company covered by BIST or İSO 500 does not affect the usage of professional judgment. This result supports that the proffesions', who have same knowledge, experience and professional experience, usage of professional judgment choice have similar results even in different sectors and "the preferred method representing the actual position of the company " is a result that supports this direction.

**Key Words:** Professional Judgment, TFRS, Accounting , Turkey, Discreaction of Power.

## GİRİŞ

Küreselleşme olgusu coğrafi sınırları aşmış, ticari hayatta da ulusal sınır kavramının ortadan kalkmasına neden olan bir kavram olarak muhasebe sisteminde de ortaya çıkmaktadır. Bu kavram aynı zamanda işletmelerin uluslararası nitelik kazanma sürecini hızlandırarak, muhasebe uygulamalarında da hızlı ve çok büyük çapta bir değişimin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Muhasebe sisteminde gerçekleştirilen uygulamalar sonucu toplam karlılığı yüksek ancak firma değerleri düşük işletmelerin neden olduğu skandallar da muhasebede kaos ortamının oluşmasına neden olmuştur. Bu durum da muhasebe standartlarını yakından etkilemektedir.

İşletmelerde karşılaşılan bu problemleri çözebilmek amacıyla, gelişimi daha da önem kazanan muhasebe standartları önemli bir sürecin başlangıcına neden olmuştur. Çünkü muhasebe sistemi içerisinde her probleme doğru çözüm yolunu, sadece standartlar yardımıyla bulmak mümkün değildir. Bu aşamada da meslek mensuplarının ya da muhasebe yöneticilerinin bilgi, tecrübe gibi faktörlere bağlı olarak edindiği deneyimlerden yola çıkarak işletmelerdeki muhasebe ile ilgili faaliyetlerde mesleki yargı kullanımları, muhasebe bilgi sisteminin merkezi haline gelmiştir. Muhasebe standartlarını etkilemesi güçlü olayların gerçekleşmesi, mesleki yargı uygulamalarını da yakından ilgilendirmektedir.

“Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, tecrübeli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır” (Dalkılıç, 2008: 2). Muhasebede dolayısı ile de finansal raporlamada mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçevede içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve tecrübeli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı” şeklinde tanımlanabilir (Dalkılıç, 2008: 3).

Muhasebe yöneticileri tarafından kullanılan mesleki yargı, işletmelerin lehine olabileceği gibi, bazı durumlarda aleyhine de olabilir. Bu noktada muhasebe yöneticileri tarafından doğru mesleki yargı kullanımının ne zaman ve nerede olması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada çeşitli sektörlerde çalışan muhasebe yöneticilerinin standartlar kapsamında mesleki yargı uygulamalarını nasıl gerçekleştirdikleri; yaş,

cinsiyet, mesleki tecrübe, ilgili firmanın borsa ya da İSO 500 kapsamında olup olmaması, mesleki ünvanının etkileri açısından uygulanan anket aracılığıyla değerlendirilmiştir. Ayrıca firmaların özel durumlarını finansal tablolara daha doğru bir şekilde yansıtabilmek amacıyla faydalanılan mesleki yargı uygulamalarının; reel sektördeki tam karşılığının nasıl olduğunu görebilmek açısından yapılan bu uygulamalı çalışmanın hem teorisyenlere hem de uygulayıcılara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye’de BIST’e kote şirketler 2005 yılı itibariyle TFRS’ye göre finansal raporlama yapmaktadırlar. Yasalanan yeni TTK ise TMS/TFRS’lerin uygulamasını ülke çapında yaygınlaştırmaktadır. Nitekim mesleki yargı olgusu, ülkemizdeki meslek mensuplarını yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Bu bağlamda çalışmada mesleki yargı konusu ele alınmakta ve mesleki yargının finansal raporlama standartlarındaki rolünün ortaya konması amaçlanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları, Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumu, muhasebe standartlarına uluslararası örgütlerin bakış açıları ve mesleki yargı süreci ele alınmaktadır. Ardından yargı ve mesleki yargının tanımı, mesleki yargının etkisi ve önemi, mesleki yargı ile standartlar arasındaki ilişki, mesleki yargıya ulaşma süreci, mesleki yargıyla eğitim ve etik arasındaki ilişki, mesleki yargının sakıncaları ve mesleki yargı sürecinde karşılaşılabilecek güçlükler ele alınmaktadır.

İkinci bölümde, muhasebe standartlarında mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar her bir standart metni için ayrı ayrı incelenmiş ve mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar dörtlü sınıflamanın esas alınması ile ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, ilk iki bölümde açıklanan teorik bilgileri ve tespit edilen mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlara ilişkin olarak; İSO 500 ve BIST 100 firmalarında anket çalışması yapılmış ve bu çalışmaların istatistikî sonuçlarına yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde de konunun teorik ve uygulama boyutundan elde edilen bulgular özetlenmekte ve konu ile ilgili çeşitli önerilere yer verilmektedir.

## **Araştırmanın Konusu**

Bu çalışmanın ana kütlesini İSO 500 kapsamında olan beş yüz adet firma ile BIST 100 Endeksi kapsamında olan 100 adet firma oluşturmaktadır. Tüm firmalara anket formu elektronik ortamda gönderilmiştir. Ancak ankete geri dönüş oranı %11 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla anket formunu cevaplayan firma sayısı 65 adettir.

Bu araştırmada hem İSO 500 hem de BIST 100 Endeksi kapsamındaki firmaların muhasebe yöneticilerinin mesleki yargı kullanım düzeyleri çeşitli sorular sorularak ölçülmektedir. Elde edilen bulgulara göre mesleki yargı kullanımı:

- İSO 500 firması olup olmama durumu,
- BIST 100 firması olup olmama durumu,
- Muhasebe yöneticisinin cinsiyeti,
- Muhasebe yöneticisinin yaşı,
- Muhasebe yöneticisinin mesleki ünvanı,
- Firmanın faaliyet gösterdiği sektör,
- Muhasebe yöneticisinin firmadaki görev ünvanı,
- Muhasebe yöneticisinin çalışma süresi,
- Muhasebe yöneticisinin TFRS'yi kullanma süresi,
- Firmanın TFRS'yi kullanma süresi dikkate alınarak incelenmiştir.

## **Araştırmanın Önemi**

Mesleki yargı kullanımının temel amacı, muhasebe standartlarının karar alma sürecinde tam olarak ihtiyaçlara cevap vermeme durumundan oluşan boşluğu doldurmaktır. Diğer bir ifade ile firmalara özgü olan durumların finansal raporlara doğru bir şekilde aktarılmasına destek vermektir. Bu noktada alınan kararlar muhasebe yöneticisinin keyfi davranışlarına göre değil, belgelendirebileceği ve işletme dışındaki üçüncü kişilerinde firma hakkında en doğru bilgiye ulaşabileceği şeklinde olmalıdır. Çünkü standartlar kapsamında uygulanan mesleki yargı kullanımı, finansal raporlamada da farklılıkların



oluşmasına neden olabilir. Bu noktada muhasebe yöneticileri tarafından doğru mesleki yargı kullanımının ne zaman ve nerede olması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışma aracılığıyla Türkiye’de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların muhasebe yöneticilerinin, standartlar kapsamında mesleki yargı uygulamalarının nasıl gerçekleştiği yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe, ilgili firmanın BIST 100 Endeksi ya da İSO 500 kapsamında olup olmaması, mesleki ünvanının etkileri gerçekleştirilen anket aracılığıyla değerlendirilmiştir. Bu noktada mesleki yargı uygulamalarının reel sektördeki tam olarak karşılığının nasıl verildiğini gösterebilmesi açısından yapılan bu uygulamalı çalışmanın hem teorisyenlere hem de uygulamacılara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada mesleki yargı konusunun, finansal raporlama standartlarındaki rolünün ortaya konması amaçlanmaktadır. Ayrıca reel sektörde mesleki yargı uygulamalarının ne şekilde yapıldığının da incelenmesi açısından yapılan anket uygulaması, bu çalışmanın alanında yapılan uygulamalı çalışmalardan ilki olması nedeniyle de ayrıca önemlidir.

#### **Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmada İSO 500 ve BIST 100 Endeksi kapsamındaki altı yüz adet firmaya anket formu gönderilerek, muhasebe sürecinden sorumlu yöneticinin mesleki yargı uygulamaları:

- Mali beyan hazırlama süreçlerini yönetme durumu,
- Mesleki kariyeri boyunca mesleki sorumluluk çeşitlerine göre durumu,
- Muhasebe politikalarında değişiklik yapma durumları,
- Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerdeki tercihleri,
- Şirketin inşaat ve taahhüt işi yapması durumunda, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşıp aşmayacağını tespiti ile ilgili değerlendirmeler,
- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalındığında seçimin neye göre yapıldığı,

- Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin tespitinin nasıl yapıldığı,
- Değer düşüklüğü testinin zamanının belirlenmesinin nasıl yapıldığı,
- Varlığın yararlı ömrünün nasıl belirlendiği,
- Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercihinin neye göre yapıldığı,
- Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerinin nasıl değerlendirildiği,
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesinin nasıl yapıldığı,
- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların nasıl belirlendiği,
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olayların nasıl belirlendiği dikkate alınarak incelenmiştir.

### **Araştırmanın Yöntemi**

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 for Windows paket programı kullanılmıştır. Araştırmada uygulanan ankete geri dönüş sayısının düşük olmasından dolayı elde edilen bulgularda frekans değerleri esas alınarak yorumlar yapılmıştır. Ayrıca cevaplanan anket sayısının az olması eldeki veriler ile yapılması planlanan ve değişkenler arasında ilişkilerin var olup olmadıklarının incelenmesi için kullanılacak Ki kare testinin uygulanabilirliğini de engellemiştir. Ancak çalışmanın alanında yapılan ilk uygulamalı çalışma olması nedeniyle ve gelecekte yapılacak çalışmalara da öncü olacağı düşüncesiyle sadece sorulara verilen cevapların esas alınması ile gerekli değerlendirmelerin yapılmasının da literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Hazırladığımız anket 32 sorudan oluşmaktadır. Sorular muhasebe yöneticisi için demografik verilerin yanı sıra mesleki ünvan, şirketteki görev ünvanı, çalışma süresi, mesleki sorumlulukları, TFRS'yi kullanıp kullanmama durumu olup, ilgili firma için

ise; faaliyet gösterdiği sektör, TFRS'yi uygulayıp uygulamadığı şeklindedir. Tüm bu değişkenler esas alınarak muhasebe yöneticisinin Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında "Mesleki Yargı" kullanımına ilişkin çeşitli sorular sorulmuştur.

# **BÖLÜM 1: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI**

Finansal raporlama, hem işletmenin hem de işletmenin dışındaki kurum ve kişiler tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin finansal tablolar aracılığıyla sunulmasıdır. Bu tabloların düzenlenmesindeki temel amaç ise bilginin sunulduğu kurum ya da kişilerin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyduğu, ilgili işletmenin finansal durumu, performansı ve fon akımları gibi bilgilere ulaşmasını sağlamaktır.

Finansal raporların hazırlanmasında belli koşulları taşıyan işletmelerin uyması ve uygulaması gereken bu standartlar, bazı durumlarda muhasebe süreçlerinin uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu noktada finansal raporlama sürecini gerçekleştiren uygulayıcılara tanınan alternatifler arasında seçim yapma imkânı sunan mesleki yargı kavramı daha da önem kazanmaktadır. “Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, tecrübeli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır” (Dalkılıç, 2008: 2). Muhasebede dolayısı ile de finansal raporlamada mesleki yargı “gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında finansal raporlama standartları ve muhasebe ile ilgili diğer standartların sağladığı çerçeve içerisinde, muhasebe konusunda bilgili ve tecrübeli kişilerce, muhasebe, finansal tablo ve raporlarla ilgili konularda varılan her türlü yargı” şeklinde tanımlanabilir (Dalkılıç, 2008: 3).

## **1.1 Muhasebe Standartları**

Çalışmanın bu bölümünde uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulma süreci ve Türkiye’de muhasebe standartlarının uygulamadaki gelişimi incelenmiştir.

### **1.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Amacı**

Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır (Akdoğan ve Tenker, 2001: 3).

Dünyanın tüm ülkelerinde muhasebe, o coğrafyada yaşayanların kültürlerinden, mevzuatından, girişimcilerin birbirleriyle olan ilişkilerinin boyutundan, coğrafyanın içinde bulunduğu ekonomik sistemden ve ekonominin gidişatı gibi pek çok faktörün

etkisi altında değişim ve gelişimini sürdürür. Değişimin ve gelişiminin derecesi her ülkede farklı olacağından, bu durum ülkeler arasında farklı muhasebe sistemleri kullanımına neden olmaktadır. Bu durumda aynı ya da benzer olayların bu verilerin kullanıcıları tarafından farklı kaydedilmesine ve farklı yorumlanmasına sebep olmaktadır.

Dünyada coğrafi anlamda sınırlar devam etmesine rağmen ekonomik anlamda sınırdan söz edilememektedir. Çünkü çok uluslu şirketlerin artması, yoğun kaynak ihtiyacı, sermaye hareketlerinin hızlanması, rekabet gibi nedenler de muhasebe de etkisini göstermiş olup, farklı muhasebe sistemlerinin de uyumlaştırma ihtiyacı hasıl olmuştur (Elitaş, 2012: 3). Karşı konulmaz bir süreç olarak kabul edildiğinde ülkelerin muhasebe uygulamalarının ülkeye özgü olmaktan çıkıp küresel muhasebe iklimine uyum sağlaması gerekliliği ortaya çıkar ( Karabınar, 2007: 1).

Küreselleşme olgusu ile birlikte işletmeler yabancı sermaye yatırımları ile doğrudan uluslararası işletme olma kimliğine sahip olurken, küresel muhasebe iklimi anlayışı çerçevesinde gerçekleştirilen muhasebe uygulamaları ile de dolaylı olarak bu kimliği taşımaktadırlar. Genel olarak muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç şu başlıklar altında ele alınabilir (Kiracı ve Köse, 2002: 49):

- Uygulamalarda birliktelik sağlamak,
- Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- İşletmeyle ilgili karar alıcıların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmaktır.

### **1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

Küreselleşme olgusuyla birlikte ulusal sınır kavramının yok olmaya başlaması beraberinde finansal muhasebe uygulamalarında da standartlaşma çalışmalarını

zorunluluk haline getirmeye başlamıştır. Bu durum neticesinde de uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ile görevli çeşitli kuruluşlar oluşturulmuştur. Bu kuruluşlar özel sektör, bölgeler arası oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından oluşturulmuştur. Özellikle Amerika ve İngiltere'de ki kuruluşlar standartların oluşturulması ve geliştirilmesinde önder olmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation) bugünkü IASB'nin kaynağını oluşturmaktadır. Bu kuruluş, ilk olarak 1973 yılında, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık, İrlanda ve Amerika'nın dâhil olduğu dokuz ülkenin profesyonel muhasebe örgütlerinin katılımıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) adıyla bağımsız bir özel sektör kuruluşu olarak oluşturulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards-IAS), 1974'ten beri bu kurul tarafından hazırlanmakta ve yayımlanmaktadır. 1982 yılında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Fédération of Accountants-IFAC) üyesi olan bütün kuruluşlar, IASC üyeleri kapsamına alınmıştır.

Nisan 2001'de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation-LAS C Foundation), kar amaçlı olmayan bir şirket olarak tüzel kişiliğe kavuşturulmuştur. IASC vakfı, müteveli heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB), muhasebe standartlarını oluşturma sorumluluğunu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nden 1 Nisan 2001'de devralmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır (Fletcher, 2002: 14).

### **1.1.3 Muhasebe Standartlarının İlke Ve Kural Bazlı Olarak Sınıflandırılması**

İlke ve kural kelimelerinin Türk Dil Kurumu (TDK) sözlük anlamları aşağıdaki gibidir (www.tdk.gov.tr, 2012):

- İlke: Temel düşünce, temel inanç, umde, prensip,

- Kural: Bir sanata, bir bilime, bir düşünce ve davranış sistemine temel olan, yön veren ilke, nizam.

Bu iki kavram halk dilinde birbirlerinin yerine kullanılsa da muhasebe standartları yönünden farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. İlke ile daha genel; kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumunu da ekleyeceği temel nitelikte ilkelere bahsedilmektedir. Kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümler anlamında kullanılmaktadır. Kurallar genelde örnekleri, sayısal sınırları ve uygulanacağı şartların detaylarını içermektedir (Yalkın, Demir ve Demir, 2006: 61-62).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'nin ilke-bazlı olduğu yönünde genel bir görüş birliği vardır. Ancak kural bazlı ve ilke bazlı standartlar arasındaki fark kesin bir sınırla birbirinden ayıramamaktadır ve yoruma açıktır.

#### **1.1.3.1 İlke Bazlı Standartlar**

Kural bazlı hazırlanan muhasebe standartlarına göre daha az kural içeren ilke bazlı standartların içerdikleri genel ilkeler, muhasebe kullanıcıları tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum “mesleki yargı” olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Mesleki yargı “bilgi, deneyim, nesnellik ve doğruluktan oluşan bir kombinasyon” olarak tanımlanmaktadır (Gibbins ve Alister, 1988: 5). İlke bazlı muhasebe standartları “özün önceliği” kavramını esas almaktadır hatta; ilke bazlı standartlar kavramı yerine “özün önceliği bazlı standartlar” kavramı da kullanılmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 107).

Muhasebede her şeyi bir kurala bağlamak ekonomik hayatın çok değişken ve gelişken olduğu durumlarda zor bir durumdur. Kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmesi muhtemeldir. Bu sebeple ilke bazlı standartlara olan gereksinim giderek artmaktadır (Kershaw, 2005: 615).

İlke bazlı muhasebe standartlarının sahip olduğu içerik, kullanıcıların işlemlerin gerçek ekonomik gerçeklerini yansıtmasına olanak verirken, mesleki yargının kötüye kullanılması ile beraber tam tersi bir sonuca da yol açabilmektedir (www.sec.gov, 2012). Ancak mesleki yargı etkin kullanıldığı sürece ilke bazlı standartlar kural bazlı standartlara göre daha üstün olacaktır.

İlkelerin yorumlanması; yorum yapanın bilgisi, tecrübesi gibi değişkenler ile yakından ilgilidir. Bu nedenle birbirine benzer hatta aynı işlemler farklı şekilde yorumlanacaktır. Çok sayıda kural ve şekil şartının varlığı farklı işlemleri belli formata uydurarak benzer işlem gibi raporlanmasını sağlayacak ve bu yolla sağlanan karşılaştırılabilirlik sadece yüzeysel düzeyde olabilecektir (Schipper, 2003: 65).

Kesin kurallar düzenleyici otoriteler ve düzenlenen kuruluşlar bakımından cazip olmakla birlikte çok katı kurallara bağlı düzenleme yaklaşımı bazı problemlere yol açabilmektedir (Llewelly, 2001: 12-13). Bu problemleri aşağıdaki şekilde özetlemekte mümkündür (Delikanlı, 2011: 75-76):

- Detaylı kurallara dayalı esnek olmayan bir yaklaşım, düzenlenen kurumların, düzenleyici otoritenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde kendileri için en düşük maliyetli yolu seçmelerini engelleyebilir.
- Detaylı ve yoğun kurallar yeniliğin önünü kesebilir.
- Katı kurallara dayalı bir rejim, düzenleyici otoritenin nihai amaçları ve sonuçlarından ziyade finansal kurumların işlemleri üzerinde odaklanır. Bu durum, düzenlemelerin özünün hayata geçirilmesini engelleyebilir.
- Düzenleyici sisteme zamanla yeni kurallar eklenirken, çok az kural sistemden çıkarıldığı için “kurallarda yığılma” meydana gelebilir.
- Düzenlenen kurumlar düzenleyici otorite tarafından yaptırıma uğratılabilecekleri endişesiyle içsel uyumu sağlamaya aşırı zaman ve çaba harcayabilirler. Bu anlamda düzenleme, kural bazlı bir yaklaşımın ortaya çıkardığı kültür nedeniyle düzenleyici otoritenin planladığından daha katı ve detaylı olabilir.
- Detaylı kurallar uygulamada esnek değildir ve piyasa koşullarına yeterli karşılık veremezler.
- Detaylı kurallar düzenlenen alanı ilkeler gibi tam anlamıyla kapsayamaz ve bu durum bazı finansal kurumlarca düzenlemelerin dolanılması suretiyle potansiyel bir “ahlaki tehlike” ye sebep olabilir.



### 1.1.3.2 Kural Bazlı Standartlar

Muhasebe standartlarının sınıflandırılmasında kural bazlı standartlar denilmesinin sebebi, içinde kesin kurallar içeren birçok yorum ve uygulama rehberi bulundurması ve kurallara ilişkin istisnaların ayrıntılı olarak belirtilmesinden kaynaklanmaktadır. Kural bazlı standartlar US GAAP sisteminde kullanılmaktadır. US GAAP kavramsal çerçeve içerisinde finansal raporların karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını ön planda tutmaktadır ve bu nedenle kesin kurallar içermektedir.

Karşılaştırılabilirliğin bu kadar ön planda tutulmasının sebebi ABD'nin sermaye piyasasının çok büyük ve yüksek işlem hacmine sahip olması ve yatırımcıların karar süreçlerinde muhasebe verilerinden birincil olarak yararlanması olarak gösterilebilir. Muhasebe uygulamalarında kesin kurallar getirilmesi ile hukuki uyumsuzlukların en aza indirilmesinin sağlanması hedeflenmiştir (Erin ve Thornton, 2004: 7).

Düzenlemeler, esas olarak piyasa başarısızlıklarının ortadan kaldırılması ve piyasada oluşması muhtemel belirsizliklerin yasal düzlemde giderilerek güven ortamının tesis edilmesi amaçlı konulan kuralları temsil etmektedir. Ancak, konulan her bir kural, taşıdığı amaçların yanı sıra ilgili taraflar açısından bir kısım maliyetlere de neden olmaktadır. Düzenleme arbitrajları, düzenlemeler ile gelen ahlaki risk problemleri, esnek olmayan ve yenilikleri engelleyici düzenleme yaklaşımları, rekabeti bozucu nitelikteki kurallar, düzenlemelerdeki karmaşıklıklar, düzenlemeler neticesinde ortaya çıkan sorunları yine ek düzenlemelerle çözme çabaları düzenleme başarısızlıklarının en belirgin örnekleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Delikanlı, 2011: 78).

Kural bazlı standartların eksik yönleri ise aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- **İşletme yöneticileri tarafından işlemlerin muhasebe standartlarındaki kurallara göre düzenlenerek, işlemin özüne aykırı gösterilmesine olanak sağlaması:** Aslında bu eleştiride asıl hedef gösterilmesi gereken standartları kötüye kullananlar olmalıdırlar. Kural bazlı standartlar bu noktada hileli finansal raporlama için sadece araç olmaktadır (David ve Jermakowicz, 2006: 140).
- **Standartların çok ayrıntılı olmasından dolayı anlaşılmasının zor olması ve bazen kendi içerisinde tutarsızlığa düşmesi:** Kesin kuralların sürekli gelişen ve

değişen karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak vermesini çok zor olması şeklindeki görüşler de söz konusu olmaktadır (Katherine, 2003: 65).

Muhasebe standartları, ilke-bazlı ya da tamamen kural-bazlı olabileceği gibi; iki ucun arasında herhangi bir noktada da olabilirler (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 105).

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFSR), diğeri ise ABD’de bulunan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki muhasebe seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının “ilke-bazlı” standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının “kural-bazlı” olmasıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 30).

### **1.1.3.3 Kural Bazlı Düzenlemelere Karşılık İlke Bazlı Düzenlemeler**

Hiçbir kural bazlı düzenlemenin gelecekte olması muhtemel tüm durumları öngörmesi beklenemez. Uluslararası sermaye piyasalarının çalışabilmesi için bu alanda faaliyet gösteren şirketlerin verilerinin güvenilir olması zorunludur. Ancak enerji devi Enron’u takiben Global Crossing, Adelphia Communications, Tyco, AOL Time Warner gibi büyük firmalarda meydana gelen muhasebe tabanlı skandallar tüm piyasaları etkilemiştir. Aslında bu skandalların sebebi şirketler değil, bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız dış denetim şirketleri ve denetçilerdir.

Sorun, kuralların olmayışından değil, tersine aşırı kurallar geliştirilmiş olmasından kaynaklanmıştır. Amerikan Muhasebe Standartları (US GAAP)’nın aşırı kural bazlı yaklaşımla hazırlanmış olması, düzenlemelerin işlevselliğini ortadan kaldırmıştır. Şirketler ve bağımsız denetçiler tarafından düzenlemelerin ruhu tamamen ihmal edilmiş, bunun yerine kurallar mekanik olarak uygulanmaya çalışılmıştır. Şirketler işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmemiştir. Uygulamada kural bazlı düzenlemeler, düzenleyicilerin algısı ve düzenlenen kuruluşlar arasında bir uyumsuzluk meydana getirmiştir (Delikanlı, 2011: 82).

ABD’deki muhasebe uygulamasında belki de en büyük problem, denetçilerin, finansal raporların doğruluğunun US GAAP’e uygunluğuna göre saptamaları olmuştur. Diğer bir

ifadeyle, finansal tabloların denetlemede, “özün önceliği” kavramı yerine “US GAAP’e uygunluk” ön planda tutulmuştur (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111).

Tüm bu olayların sonucu olarak ilke bazlı düzenlemelere bir nevi “kurtarıcı” gibi bakılmıştır. Böyle bir ortamda Temmuz 2002’de Sarbanes-Oxley Kanunu yürürlüğe konulmuştur. İlke bazlı finansal raporlama sistemine geçiş ile ilgili olarak kural bazlı düzenleme yaklaşımının terk edilmesi hususunda Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsalar Komitesi (Securities Exchange Commission- SEC)’in gerekli çalışmaları yapması öngörülmüştür (Nelson, 2003: 91).

İlke bazlı standartlarda her olay tam olarak tanımlanamadığından, bu durum birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme ve daha esnek olabilme özelliği kazandırmaktadır. Bu nedenle, ilke bazlı düzenlemelerin daha zor manipüle edilebileceği görüşü kabul görmektedir. Kural bazlı düzenlemelerin manipüle edilebilmesi finansal raporlamaların kalitesinin önemli ölçüde yitirilmesine neden olduğu, ilke bazlı düzenlemelerin ise, kural bazlı düzenlemelerden kaynaklanabilecek “finansal raporlama patolojisi”ni daha kaliteli raporlar hazırlanmasını sağlamak suretiyle ortadan kaldırdığı gibi yaygın bir inanış ortaya çıkmıştır (Delikanlı, 2011: 82).

#### **1.1.4 Türkiye’de Muhasebe Standartları**

Türkiye’deki Muhasebe Standartları konusunda gelişim; devletin yönlendirmesi ile olmuştur (Şen, 2006:5). Öncelikle devlet hesaplarına yönelik olarak yapılan muhasebe, ticaretin gelişmesiyle birlikte özel sektörde de gelişmiştir. Özellikle 1950’li yılların sonunda uygulamacı ve akademisyenlerin birlikte düzenledikleri “ Türkiye Muhasebe Kongresi’nde”, “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” tartışılmış, 1960’lı yılların ortasında “Tek Düzen Hesap Çerçevesi” kongresi teması olarak ele alınmıştır. 1971 yılında ise bilanço ve kar zarar tablosunun içeriği, nasıl hazırlanacağı ve sunumu kongrenin konusunu oluşturmuştur (Türker, 2011: 53). Çok uluslu şirketlerin ülkeye gelmesiyle birlikte 1980’li yıllarının başlarında zorunlu olmamakla beraber muhasebe standartları kullanılmaya başlanılmıştır (Sayar, 2002: 78).

Türkiye’de ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki çıkış noktası, Dünya’da genel kabul görmüş olan ve kullanım alanı bulmuş olan standartlar topluluğu uluslararası muhasebe standartlarıdır (Akgül ve Akay, 2003: 234).

Ülkemizin uzun yıllardır Avrupa Birliği için üyelik çalışmaları ve Gümrük Birliği'ne girişle birlikte çok uluslu şirketlerin yatırımları ve aynı şekilde Türk şirketlerinin de dış dünyaya açılması ve dışarıdan kredi temini aşamasında mali tabloların sunumu ve bunların uluslararası standartlara uyumu önem kazanmıştır.

1998 yılından itibaren İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören yabancı şirketlerin IAS, ABD veya İngiltere Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'na uygun finansal tabloları kabul edilmektedir (Mısırlıoğlu ve İbiş, 1999: 174).

Bu tarihten sonra Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları aynen kabul etme eğilimine girmiş olup, SPK Muhasebe Standartları Tebliği, BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, TMSK Muhasebe Standartları taslakları bu amaçla yayınlanan çalışmalardır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK); 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde ile kurulmuş bulunmaktadır. Bu kurum Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kurulmasıyla çalışmaları sonlandırılmıştır.

02.11.2011 tarih ve 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) kurulmuştur. KGK; kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşu niteliğindedir. KGK, son olarak Maliye Bakanlığı ile ilgilendirilmiş bulunmaktadır.

KGK'nin temel görevi; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır (660 sayılı KHK).

Türk Ticaret Kanunu'nun genel gerekçesinde bir ülkenin, sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası olabilmesi; ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında güç olarak yer alabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre çıkarılmış finansal tablolara ihtiyacı olduğu belirtilmiştir. Kanunda da bu tür yeniliklere yönelik gerekli değişiklikler yapılmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da öngördüğü üzere Türkiye'de bundan böyle muhasebe standartları ile ilgili her türlü değişiklik KGK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından gerçekleştirilecektir. Yine bu yasaya göre bu standartların işletmelerde defter bazında uygulanması gerekecektir. Bu da her muhasebe kaydının TMS/TFRS'ye uygun olarak yapılması demektir. Bu kanuna göre işletmeler muhasebe sistemlerini TMS/TFRS standartlarına göre uyumlandırmak durumunda kalacaklardır. Bu durumda işletmelerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikler olacaktır. Ancak son çıkan mevzuatlar ile muhasebe uygulamalarında yine vergi kaynaklı muhasebeye devam edilecek olup, yılsonlarında TMS/TFRS standartlarına raporlama yapılacaktır.

Türkiye'de şu anda muhasebe konusunda, şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve; Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı Muhasebe Sistemi ve Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmektedir.

Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu, yukarıda sayılan tüm yasal çerçeveyi bir araya getirecek niteliktedir. Ayrıca, yeni Türk Ticaret Kanunu, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı temel aldığından, köklü değişiklikleri de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla muhasebe departmanları, alışık oldukları muhasebe sistemlerinden uzaklaşarak, bilmedikleri, tanımadıkları yeni bir muhasebe sistemi ile karşılaşacaklardır. Türk Ticaret Kanunu'nun 65'inci maddesinde; muhasebe defterlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması öngörülmekte ve kanunun 88'inci maddesi 1'inci fıkrasında yer alan cümle ile de konuya açıklık getirilmektedir. Buna göre; "...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar".

23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda özet olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

- 1) Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi,

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

- a) Aktif toplamı yüz eli milyon ve üstü Türk Lirası.
  - b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
  - c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.
- 2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.
- 3) Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırasında yer alan hükümler kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.

Bu belirlenen hadlerin uygulamasında şirketler Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını ard arda iki hesap döneminde aşması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların ard arda iki hesap döneminde altında kalması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. Bu kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır. Bağılı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağılı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta

ve bağılı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır.

Bu karar daha sonra 14/3/2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete ile güncellenmiştir. Bu güncellemede rakamsal hadler aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

“a) Aktif toplamı yetmiş beş milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı iki yüz elli ve üstü.”

Bu kararlar yine 26.08.2014 tarih ve 29100 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan karar ile aşağıdaki şekilde güncellenmiştir.

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK’nın 9 uncu, 26 ncı ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca;

Aşağıdaki listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına,

1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Yatırım kuruluşları,

c) Kolektif yatırım kuruluşları,

d) Portföy yönetim şirketleri,

e) İpotek finansmanı kuruluşları,

f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

g) Varlık kiralama şirketleri,

- h) Merkezî takas kuruluşları,
- i) Merkezî saklama kuruluşları,
- j) Veri depolama kuruluşları,
- k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:
- Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
  - Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
  - Çalışan sayısı elli ve üstü.
- 2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;
- a) Bankalar,
- b) Finansal kiralama şirketleri,
- c) Faktöring şirketleri,
- d) Finansman şirketleri,
- e) Varlık yönetim şirketleri,
- f) Derecelendirme kuruluşları,
- g) Finansal holding şirketleri,
- h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,
- i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.
- 3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.



4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketlerin zorunlu olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayacağına,

Yukarıdaki listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceğine karar verilmiştir.

6102 sayılı yeni TTK'nın 1534 nolu yürürlük maddesinin üçüncü fıkrasında, ikinci fıkradakilerin dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan ve yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartlarının 01.01.2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir.

Bu kapsamda Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki gelişimi aşağıdaki gibi dönemlere ayrılabilir (Türker, 2011: 57).

#### 1. Dönem: Tek Düzen Çalışmaları

- a) KİT organizasyon çalışmaları (İşletme İktisadi Enstitüsü ve ABD)
- b) KİT organizasyon çalışmaları (DPT)
- c) Uygulama.

#### 2. Dönem: IASC Paralelindeki Gelişmeler

TMUD'un IASC üyeliği ve IAS'ların tercüme edilerek Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nde yayınlanması.

3. Dönem: SPK ve Merkez Bankası-Hazine tarafından bağımsız denetimin düzenlenmesi ve standartlaşmaya yöneliş.

4. Dönem: 1990'ların sonundaki kargaşa. SPK, Enflasyon muhasebesi eksikliğinden dolayı yetersiz kalması, UMS'yi kullananların artması, IAS çevirilerinin TMUD tarafından yayınlanması.

5. Dönem: 1993 sonrası Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinin yayınlanması (Tekdüzen) ve ekonomik bilanço yaklaşımının Maliye Bakanlığı tarafından benimsenmesi.

6. Dönem: TÜRMOB tarafından TMSK'nin kuruluşu ve IAS'lara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanması.

7. Dönem: TMSK'nin kuruluşu ve IAS'lara tam uyumlu yakınsak Türkiye Muhasebe Standartları'nın yayınlanması.

8. Dönem: 2002 yılından BDDK, bankaları kapsayan bir Tebliğ yayınladı. 2003 yılında SPK 25. No.lu Tebliği ile söz konusu firmaların finansal raporlarını yeknesak olarak bağladı. 2005 yılından itibaren tüm firmalara standartları kullanma zorunluluğu geldi.

9. Dönem: TMSK, 02.11.2011 tarih ve 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (KGK) olarak faaliyetlerine devam etmektedir. KGK; kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş olup, Başbakanlığın ilgili kuruluşu niteliğindedir. KGK, son olarak Maliye Bakanlığı ile ilgilendirilmiş bulunmakta olup, uluslararası muhasebe standartlarının yayınlama ve değiştirme konusunda tek yetkili kurum olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda KGK yetkilerini kullanarak hangi şirketlerin muhasebe standartlarını uygulayacağı konusunda kararlar almış olup bu karar kapsamında olanlar zorunlu olarak muhasebe standartlarını kullanmaya başlamışlardır.

Muhasebe standartlarının ilke bazlı olmasından hareketle, ortaya çıkan her bir durum için standartlarda bir karşılık bulunmayabilir. Bu kapsamda standardı kullanacak olan kişiler bu durumlarda mesleki yargısını kullanarak ortaya çıkan durumu muhasebeleştirerek ve finansal tablolara aktaracaktır. Mesleki yargının amacı, ortaya çıkan boşluğu doldurmak değil, şirkete özgü olan durumlarda bu durumun finansal tablolarda gerçek boyutlarıyla yansımaları sağlamaktır.

## **1.2 Mesleki Yargı**

Çalışmanın temel amacı mesleki yargı sürecini ayrıntılı olarak incelemek ve TFRS' de mesleki yargı gerektiren durumları tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda tezin bu bölümünde mesleki yargı süreci ile ilgili bileşenler incelenmektedir. Mesleki yargı

kavramını tanımlayabilmek için kavramı oluşturan kelimelerin içeriğini doğru bir şekilde tanımlamak gerekmektedir. Ardından finansal raporlama sürecinde mesleki yargının uygulanma süreci ele alınmıştır.

Meslek ve yargı kelimelerinin TDK sözlük anlamları aşağıdaki gibidir (Güncel Türkçe Sözlük, “Meslek-Yargı” Türk Dil Kurumu Yayınları; www.tdk.gov.tr, 2012).

**Meslek**, Belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş şeklinde tanımlanmıştır.

Bir uğraşının meslek olarak kabul edilebilmesi için (Esen, 2012: 28);

- Önemli bir niteliği olan sistematik bir bilgi topluluğu,
- Meslekler belli bir akademik eğitim süreci sonucunda elde edilmeli,
- Meslek olmanın temelinde, başkalarına ve topluma hizmet etmek vardır. Yani mesleğin aynı zamanda sosyal sorumluluğu olmalıdır (Arslan, 2001: 74).
- Bu bilgilerin özel olaylara uygulanmasıyla ilgili olarak kişisel beceriye dayanan uygulaması yani mesleki yargı kullanımına açık olması,
- Mesleksel amaçları kişisel amaçların üstünde tutan mesleksel davranış standartları (meslek ahlakı),
- Bilimsel ilke ve meslek ahlakı kurallarının uygulanmasını sağlayan, mesleğe öncülük yapan, meslek için kriterler belirleyen ve gerektiği zaman bunlara uyuma zorlayabilecek bir meslek grubunun (TURMOB, TÜSİAD, TOBB, mali müşavirler odası, tabipler odası, mühendisler odası gibi) var olması,
- Mesleğe girebilmek için en az kuramsal ve pratik standartların saptanmış bulunması gerekmektedir.

**Yargı**: Kavrama, karşılaştırma, değerlendirme ve benzeri yollara başvurularak kişi, durum veya nesnelerin eleştirici bir biçimde değerlendirilmesi, hüküm şeklinde tanımlanmıştır.

Yargıya ulaşma süreci ise; öncelikle konuyu algılama, tanımlama, o konuyla ilgili geçmişte oluşan gerekli bilgilere ulaşma, geçmişte oluşan gerekli bilgilerle konuyu anlamlandırma ve konuyla ilgili sonuçları değerlendirme gibi aşamaları içinde barındıran karmaşık bir süreçtir. Bu süreç, yargıda bulunulacak konuyla ve yargıda bulunacak kişiyle ilgili olarak kısa ya da uzun, bilinçli ya da bilinçsiz, basit ya da karmaşık olabilmektedir.

Kavramı oluşturan kelimelerin tanımı yapıldıktan sonra mesleki yargı tanımı şu şekilde yapılabilir. Mesleki yargı, bilgi, tecrübe, tarafsızlık ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilen yargıdır. Muhasebe biliminde mesleki yargı tanımları ise aşağıdaki gibi yapılabilir. Muhasebecinin bilgi ve tecrübesini, finansal raporlama esnasında ve muhasebe standartlarının uygulanmasının müsaade ettiği sınırlar içerisinde basiretli biçimde kullanmasını ifade eder (Rentfro, 2000: 11).

Muhasebe ve finansal raporlama alanında mesleki yargı, finansal değerlendirme, kayıtlama ve raporlama esnasında yapılan iş hakkında, tecrübe ve kişinin kendi öz bilgisine dayanan, nesnel, basiret ile dürüst olarak ve kararın sonuçlarından etkilenenlerin olduğunun bilgi ve sorumluluğunda ve özenle verilmiş bulunan kararlardır (Gibbins ve Mason, 1988: 133).

Mesleki yargı standartların ve prensiplerin uygulanması esnasında, bu standardın veya prensibin karar alınmasında ihtiyaca yeterli olmaması sonucunda doğan boşluğu doldurmak üzere yapılan bir uygulamadır (Solaş, 2006: 2).

Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır (Dalkılıç, 2008: 70).

Mesleki yargının yukarıdaki tanımlarından anlaşılmaktadır ki, mesleki yargıda (Dalkılıç, 2008: 70; Gibbins ve Mason, 1988: 5):

- Yargıda bulunacak kişinin tecrübesi,
- Yargıda bulunacak kişinin mesleki bilgisi ve bu bilgisini konuyla ilişkilendirebilmesi,
- Yargıda bulunacak kişinin tarafsızlığı,

- Yargıda bulunacak kişinin sorumluluk duygusu,
- Yargıda bulunacak kişinin dürüstlüğü,
- Yargıda bulunacak kişinin mesleki yeteneği

olmazsa olmazdır.

### **1.2.1 Muhasebede Mesleki Yargının Etkisi ve Önemi**

Mesleki yargı; bir olayın, durumun, muhasebesel bir işlemin doğuşuna bağlı olarak doğar. Mesleki yargının etkisi; eğer muhasebe standartları çok katı ve detaylıysa meslek mensupları standartları aynen uygulayacakları için az olacaktır. Ancak standartlar çok katı ve detaylı değilse, bu durumda karşılaşılan olay karşısında çözüm bulmak zorunda olanlar karar vermek için mesleki yargıyı kullanmak zorunda kalacaklardır.

Günümüzde standartların çok katı ve detaylı olma ihtimali hızlı değişen ekonomik şartlar ve küreselleşme ile neredeyse muhasebe sisteminin ürettiği veriler çoğunlukla kesin, tarafsız olmayıp, mesleki yargı kullanımını sonucu ortaya çıkan verilerdir. Yani finansal tablolar onları hazırlayanların mesleki yargılarının birer ürünüdür denilebilir. Konusunda uzman meslek mensupları, tüm koşullar aynı olsa dahi aynı soruna mesleki yargı nedeniyle farklı sonuçlar alabilmektedirler (Dalkılıç, 2008: 77). Bu da zaten mesleki yargı kavramının doğasından kaynaklanmaktadır.

Mesleki yargı süreci mesleki yargıyı yapana mutlak anlamda bağlı olduğundan mantık hataları, bilgi eksikliği, zaman gibi insana özgü bazı kısıtlardan dolayı kusursuz ve mükemmel değildir. Bu da mesleki yargı kullanımını sonucu ortaya çıkan finansal tabloların güvenilirliğine şüphe düşürmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan muhasebe skandalları, muhasebecilik mesleğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Aslında bu sorgulama meslek mensuplarının mesleki yargı düzeylerinin sorgulanmasından başka bir şey değildir. Aynı olaya farklı bakan meslek mensupları bu durumu muhasebe ve finansal tablolarda farklı göstermişlerdir.

Mesleki yargı konusunda birçok sorun olmasına rağmen bu sorunlar iki grupta toplanabilir (Dalkılıç, 2008: 78; Skinner, 1995: 15):

- Mesleki yargıya ne kadar güvenebiliriz?
- Mesleki yargıya ne kadar güvenmeliyiz?

Mesleki yargı gerekli, istenen ve kaçınılmaz bir olgudur. Fakat mesleki yargının kalitesinde aşağıdaki sorunlar yaşanabilir:

- Mesleki yargı usulsüz şekilde kullanılabilir. Bu durumun örnekleri Amerika'da yaşanmış olup, ülkenin muhasebe ve denetim sistemlerinde ciddi, mevzuat değişikliklerine neden olmuştur.
- Muhasebenin kavramsal çerçevesi mesleki yargıya yol gösterecek yeterlilikte belirgin olmayabilir.
- Muhasebe standartları genelde eksik, birçok alternatifine sahip ve bazen de anlatım bakımından oldukça kapalı olabilir.

Bu sebeple kullanımı kaçınılmaz olan mesleki yargının kalitesinin artırılması, mesleki yargıyı kullananların yüksek etik değerlere sahip olmalarına, muhasebe bilgilerinin tam olmasına, bilgiyi kullananların tecrübeli olmasına, muhasebe standartlarının anlatım dilinin de mesleki yargının sınırlarını net olarak çizmesine bağlıdır.

### **1.2.2 Mesleki Yargı Süreci**

Mesleki yargı; seçimler yapıp karar vermek ve de o kararı uygulamaktır (Gibbins ve Mason, 1988: 4). Mesleki yargının bileşenleri ise aşağıdaki şekilde gruplanabilir ve mesleki yargı sürecine bu grupların incelenmesi ile başlanabilir (Dalkılıç, 2008: 86).

- **Yargı gerektiren durum**

Durum; sorunun doğası, ilgili standartlar ve ne derece açık oldukları, ekonomik ve diğer güdüler, sorunun çözülmesi için tanınan süre ve bilginin maliyetini içermektedir.

- **Yargıda bulunan kişi ya da kişiler**

Kişiler; mesleki yargı süreci içinde yer alan kişiler, yetenek düzeyi, dürüstlük ve etik unsurlar, gerekli bilgi ve özen, sorun ve durumun anlaşılması, riskten kaçınma gibi kişiye ait özellikler, sorumluluk, bilgi düzeyi ve kişisel hedefleri içermektedir.

- **Süreç**

Süreç; bilgi toplama ve işleme, tarafsızlık, bilinçli ve bilinç dışı bilişsel süreçler, grup içi bilgi paylaşımı, dokümantasyon, kuruma ait süreçler ve meslek örgütüne ilişkin süreçleri içermektedir.

- **Çıktı**

Sonuç; karar, tahmini ya da görüş, tahmini ve görüşe bağlı ortaya çıkacak olan kısa ve uzun dönemdeki sonuçlar, sonucun ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araç, uygulanan yöntem ve gelecek zaman için kazanılan deneyim ve edinilen bilgiyi içermektedir.

Muhasebe standartlarında mesleki yargı bu dört bileşenin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Mesleki yargı kullanımında bulunacak kişi yukarıda açıklanan süreçte bir takım etkilerin altında kalır. Bu etkileri, çevre, kişiler, doneler ve standartlar olarak adlandırılabilir (Solaş, 2006: 5-6).

Çevre, mesleki yargı olayının oluştuğu alandır. Örneğin yöneticilere verilen teşvik primler, maruz kalınan zaman baskısı, ortamdaki belirsizlik ve bunun yarattığı risk mesleki yargıyı yapan muhasebeciyi etkileyebilir (Solaş, 2006: 5-6).

Kişiler, mesleki yargıyı kullananın yetenekleri, bilgileri, deneyimleri, etik değerleri, bağımsızlığının bulunmadığı mesleki yargıda son derece önemlidir.

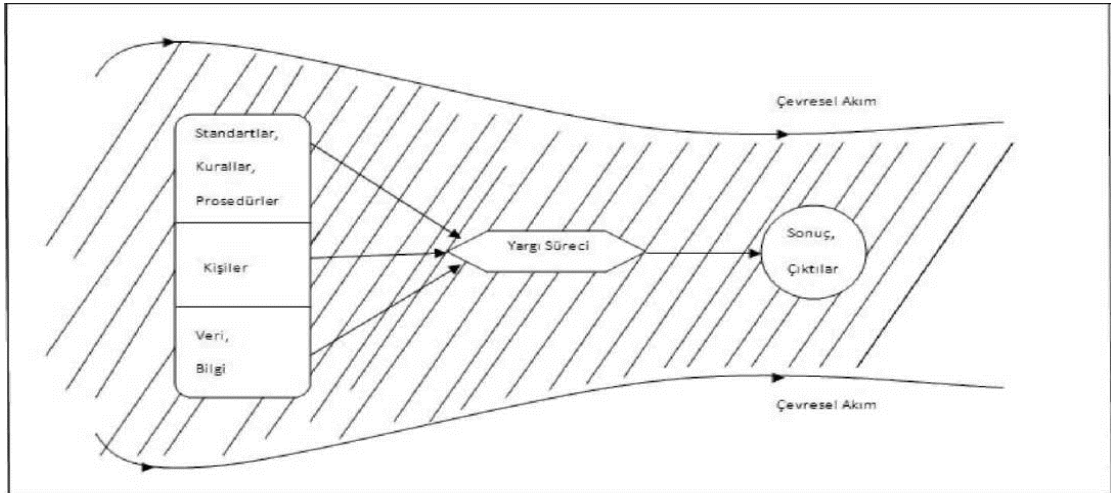
Standartların içeriğinin anlaşılır olup olmaması, ihtiyaçlara cevap verebilme durumu, ülkedeki ekonomik sisteme uygunluğu gibi faktörler mesleki yargıyı etkiler ve yine standartla mesleki yargı kullanımının doğruluğunca amacına hizmet edebilir (Solaş, 2006: 5).

Standartlar mesleki yargıyı bir kaç şekilde gerekli kılabilmektedir. Standartlar, mükemmel olmadıkları için belirli konularda yeterli ve açık olmayabilirler. Bu durumda standardın genel olarak özünü yansıtacak şekilde mevcut duruma ilişkin bir yaklaşım ancak mesleki yargı ile belirlenebilmektedir. Doneler mesleki yargı için özel bilgi faktörüdür. (Solaş, 2006: 6).

Meslek mensubunun tecrübesi ve mesleki bilgi düzeyi yeni durumlarla ilgili yargı konusunda hazır duruma getirecektir. Mesleki yargı süreci başlayıp biten bir süreç değil,

sürekli bir süreçtir. Bu sebeple mesleki yargı kullanımı sonucu alınan karar sonrasında alınacak kararları etkileyecektir. Bu sebeple mesleki yargı kullanımında bulunanların bu süreci iyi takip etmeleri gerekmektedir.

"İnsan", mesleki yargı sürecinin hem bir parçası hem de süreci etkileyen bir faktör olarak ele alınmalıdır (Dalkılıç, 2008: 87). Mesleki yargı, insanla birlikte yol alan ve alınan kararların farklı alanlarda yansımaları olan bir süreçtir. Kişiler mesleki yargıda buldukça deneyim kazanmakta, deneyim kazandıkça da mesleki yargı kullanımlarının kalitesi artmaktadır. Sonuçta mesleki yargı kullanımı gerektiren durum, net bir çözümü olan olay değildir. Zaten net olsaydı mesleki yargı kullanımı gerektiren durum söz konusu olmazdı. Basit bir mesleki yargı süreci aşağıdaki gibidir.



**Şekil 1:** Basit Mesleki Yargı Süreci

**Kaynak:** Michael Gibbins ve K. Mason Alister, "Professional Judgment in Financial Reporting", **CICA Research Study** , 1988, s.19.

Mesleki yargı sürecinin etkilerini daha derinlemesine ele almadan önce basit bir örnek verilebilir. Bu örnek ile Şekil 1'deki bileşenleri açıklamak amaçlanmaktadır (Gibbins ve Mason, 1988: 19).

Sözü geçen olay Şekil 1'deki bileşenler açısından şu şekilde incelenebilir:

- Çevre: Hızla büyüyen halka açık şirket ve agresif raporlama konusundaki üni,



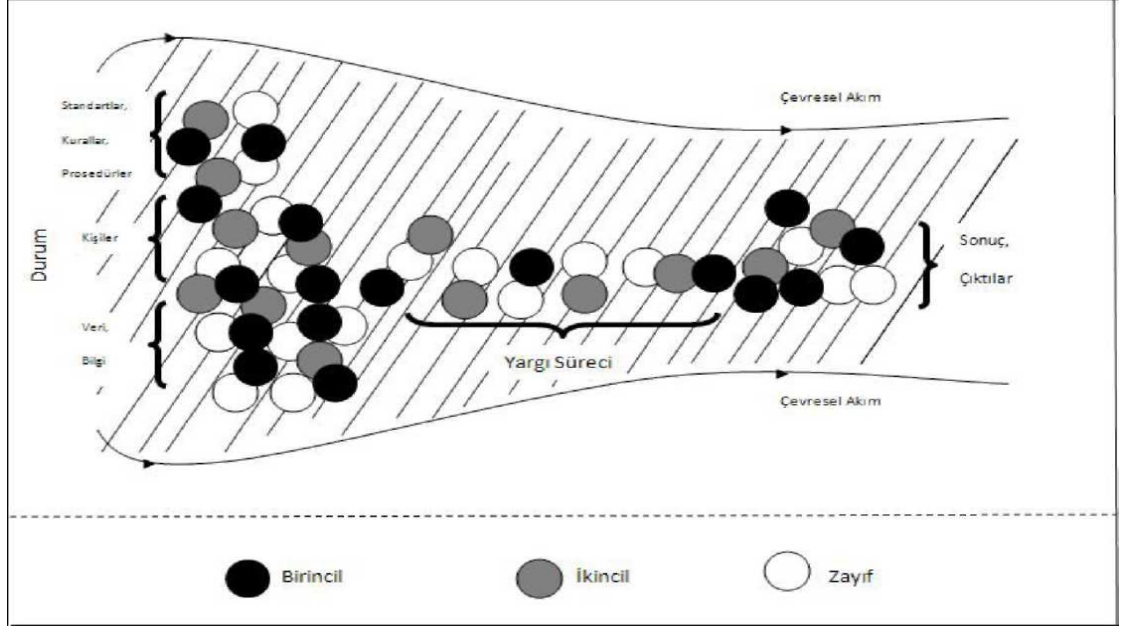
- Standart, Kural ve Prosedürler: Standardın ilgili bölümü ve içerdiği kriterler,
- Kişiler: Muhasebe meslek mensubu; sahip olduğu deneyim ve bilgi düzeyi,
- Bilgi-Veriler: Durumun gerçekleri, meslek mensubunca bilinen koşullar, yargı sürecini tetikleyen durum,
- Süreç: Standartları okuma, gözden geçirme, karşılaştırma gibi muhasebe meslek mensubunun gerçekleştirdiği faaliyetler,
- Çıktılar (Sonuç): Muhasebe meslek mensubunun seçtiği muhasebe yaklaşımı ve dış denetçilerce kabul edilmesi, onaylanması.

Yargı süreci ile ilgili yukarıdaki parçaları içeren liste aslında yüzeysel unsurları içermektedir. Çevre içinde başka faktörler de yer almaktadır. Bu faktörlere örnek olarak, işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın o andaki durumu, işletme içi moral-motivasyon düzeyi, benzer işletmelerin olayları ele alış biçimleri, kanun koyucunun benzer durumlarla ilgili ek yorumları ve görüşleri, standardın kriterleri ne derece açık olduğu ve mevcut durumu düzenleyen başka bölümlerin olup olmadığı muhasebe meslek mensubunun kararında ne derece yalnız ve özgür olduğu; danıştığı üstlerin varlığı, aldığı kararın hemen uygulanma durumu, üst yönetimin onayı verilebilir.

Mesleki yargının şematize edilmesi şu noktalar dikkate alındığında daha anlaşılır olmaktadır (Dalkılıç, 2008: 89):

- Bileşenlerin gruplandırılması görecelidir. Örneğin denetçiler; çevre, insanlar, veriler ya da süreçten hangisinin parçasıdır.
- Farklı bileşenlerin rolleri eşit veya açık olmayabilir. Standart ne denli açık ve nettir.

- Bileşenlerin birbirinden ayrılması oldukça zordur. Özellikle diğer meslek mensuplarıyla fikir alışverişi ve motivasyon dikkate alındığında insanların etki alanı biter ve süreç başlar.



**Şekil 2 : Ayrıntılı Mesleki Yargı Süreci**

**Kaynak:** Michael Gibbins, K. Mason Alister, “Professional Judgment in Financial Reporting”, **CICA Research Study** , 1988, s.21.

Birçok yargı birden çok insanın varlığını içermektedir. Karşılaşılan olaylar standartlarca açık ve net şekilde kapsamamaktadır ve faaliyet raporu, bildirim ya da sektörel bazı formların doldurulması ile ilgili olabilmektedir. Sürecin uygulayıcıya, işletmeye, denetçiye ve kredi sağlayanlara farklı sonuçlar doğurması da söz konusudur.

Şekil 2'de daha bütünsel dolayısıyla daha karmaşık bir şema önerilmektedir. Şekil 2, mesleki yargı sürecinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak bazı önemli noktaları ortaya koymaktadır.

Şekildeki beş faktör üniter bileşenler değil; küçük dairelerle gösterilen bileşenler kümesidir. Her bir faktör kavramsal olarak tanımlanabilir fakat mesleki yargı gerektiren duruma göre birden çok parçaya dönüşmektedir.

- Her bir parça bir şekilde akıp giden sürece bağlanmaktadır. Mesleki yargı süreci genel çevreye ve eldeki soruna göre değişen bir süreçtir. Farklı mesleki yargı süreçleri benzer ve farklı görünüme sahip olabilir.
- Şekil 2'de bileşenleri temsil eden daireler birbirinin üstüne denk gelmektedir. Bu; bileşenlerin birbiriyle ilgisini göstermektedir ve sürecin işleyişinin önemli bir parçasıdır.
- Şekil açık ve belirgin bir tetikleyici içermemektedir. Çünkü yargı sürecini tetikleyen şey herhangi bir bileşen aracılığıyla ortaya çıkmaktadır. Örneğin meslek mensubunun konu ile ilgilenmesi tetikleyici olabilir. Fakat derinlemesine düşününce meslek mensubunun saldırgan muhasebe prosedürünü seçmesi; ya da benzer bir olayla ilgili son zamanlarda yayımlanmış otorite görüşü de tetikleyici sayılabilir.
- Bileşenler Şekil 2'de olduğu gibi açık çizgilerle gruplanmıştır. Çünkü bileşen kümeleri rastlantısaldır. İnsanların nerede bittiği ve verilerin nerede başladığı analizin odak noktasına göre değişmektedir. Örneğin meslek mensubu dikkate alındığında, denetçiler veri olarak alınabilir çünkü görüşleri seçim için veri olmaktadır. Denetçiler, karar sürecinde yer almamaları nedeniyle insanlar içine katılmamaktadırlar. Denetçiler de işletmenin muhasebe uygulamalarıyla ilgili karara varma noktasında mesleki yargılarını kullanmaktadır. Bu yargı süreci şematize edildiğinde insanların ve verilerin gruplandırması oldukça farklı olacaktır.
- Çevresel akışı gösteren oklar dışında bileşenler arasında akış gösteren ok bulunmamaktadır. Şekil 1 soldan sağa doğru bir akım göstermektedir. Standartlar, insanlar ve veriler sürece akmakta ve daha sonra sonuç ve çıktılara dönüşmektedir. Özellikle bazı durumlarda ilişkiler farklı yönlerde akabilir; bazı süreçler ve bazı adımlar yinelenebilir. Sonuçları, çıkmazları ve benzer bazı noktaları düşünerek yapılan bu tekrar değerlendirmeler parçalar arası akışları ve ilişkileri oldukça karmaşık duruma getirebilir.
- Bir önceki madde doğrultusunda çıktı ve sonuçlar bileşenleri bir başka yargı sürecinin girdisi olabilir. Bu nedenle herhangi bir sürecin şekli ve bileşenlerinin dağılımı farklı şekilde oluşabilir. Kişiler arası ilişkiler; yargıda bulunmaya hazır olma

gibi faktörler süreç içindeki bileşenleri anlamayı zor duruma getirebilir bu da sürecin nerede başladığını; nelerden etkilendiğini ve nerede bittiğini belirlemeyi güçleştirir.

- Şekil 1’de doğrudan gösterilmeyen bir diğer nokta da insanlarla ilgili olarak dikkate alınması gereken algı, değerler, yetenekler, bilgi düzeyi, beklentiler gibi insani özellikler ve farklılıklardır. Bu noktalar sürecin karmaşıklığını arttırmakta ve bileşenlerin neden farklı önem derecelerini ifade eden dairelerle gösterildiğini açıklamaktadır. Önem dereceleri öznel olarak belirlenmekte ve sürecin içindeki insanlara göre farklılık arz etmektedir. İnsanların yargı sürecindeki davranışlarını daha iyi anlayabilmek için dışarıdan inceleme yapan tarafsız bir bakış açısı yerine süreç içindeki insanların özelliklerini dikkate almak gerekli ve yerinde olacaktır.

Standartlar, belirli konularda yeterli ve açık olmadıkları için standardın özünü kavramak mesleki yargıyla olmaktadır. Yine konu hakkında birden fazla standardın iç içe girdiği durumlar meslek mensubunu bilgi yoğunluğuna götürmektedir. Yığın şeklindeki bilgilerden konu ile ilgili olanları seçmek; hazırlanacak ek bilgilerin kullanıcıya marjinal getirisini düşünmek ve bilgiyi sunmak mesleki yargı sürecini oldukça güçleştirmektedir (Dalkılıç,2008: 92).

Muhasebenin hızla artan karmaşık yapısına paralel olarak standart yapıcılarının da işleri daha karmaşık duruma gelmiş olup, rakamsal verilerin hazırlanmasının tartışmalı ve kişiye bırakıldığı durumlarda, bunların ne şekilde hazırlandığı son derece önem kazanmaktadır. Bu durumda da standartların sayısı ve kapsamı artmakta bunun sonucu olarak da mesleki yargı kullanımı önem kazanmaktadır.

### **1.2.3 Mesleki Yargı ve Eğitim**

Mesleki yargı, bilgi, tecrübe, tarafsızlık ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilen yargıdır. Tanımından da görüleceği üzere, mesleki yargı sürecinde mesleki yargıyı kullananın bilgisi sonuç üzerindeki etkisi çok büyüktür. Bilgi, kişinin aldığı eğitimin bir sonucu olduğundan eğitim ile mesleki yargı düzeyi değişmekte ve gelişmektedir. Meslek mensubunun mesleki yargısını kullanarak aldığı kararlar kesin olmayıp, konu hakkında eğitim alarak kendisini geliştirebilir ve bu gelişim sonrası aynı konuda farklı bir mesleki yargı kullanımını gerçekleştirebilir. Bu gelişim sonrasında aynı konuda daha geniş bir perspektifte mesleki yargı kullanımının gerçekleşmesi beklenmektedir. Eğer eğitim ile

desteklenmeyen bir mesleki yargı süreci söz konusu olursa burada sadece meslek mensubunun geçmiş iş deneyimlerinden elde ettiği tecrübelerden bahsedilebilir. Gerçek anlamda firmaya özgü olan durumun finansal tablolara yansıtılmasında gerekli olan meslek mensubunun mesleki yargısını kullanması tam anlamıyla söz konusu olmayacaktır.

İşletme çevresini etkileyen koşullar muhasebe dünyasını ve dolayısıyla muhasebe eğitimini de derinden etkilemektedir. Bu çerçevede ilke bazlı standartlar ile uyumlu ve mesleki yargıyı öğretmede yardımcı olacak eğitim teknikleri ülkemiz muhasebe çevresini de yakından ilgilendirmektedir (Bayazıtlı ve Çelik, 2004: 23).

Muhasebe diğer disiplinlere göre daha yoğun ve tekniktir. Ancak yine bilinmektedir ki ilke bazlı standartlar, teknik bilgilerden çok yorum yapabilmeyi ve mesleki yargı kullanımını ön plana çıkarmaktadır. İlke bazlı standartların muhasebe meslek mensubuna sağlayacağı bir başka yarar da "eleştirel düşünme yeteneklerinin gelişmesini sağlamak" olacaktır. Katı kurallara uymak yerine işlemlerin özün önceliği gereğince ekonomik nedenlerini aramak, bunu yaparken sektör, işlemin doğası ve benzer değişkenleri dikkate alıyor olmak analitik anlamda da gelişimi sağlayacaktır (Libby, 1991: 197).

Muhasebe eğitimi, çok doğaldır ki çevresinde meydana gelen olaylardan etkilenmektedir. Bunun en büyük örnekleri muhasebe ve denetim firmalarının geçtiğimiz yıllarda karşılaştığı olumsuzluklardır. Özellikle adli mekanizmalara yapılan başvuruların çokluğundan ve bu gibi eylemlerin yarattığı güven ve saygınlık azalmalarından da bir hayli etkilenmiştir.

Hızla değişen muhasebe mesleğine yanıt verebilmek için kazanılması gereken özellikler şu şekilde sıralanmıştır (Deppe ve diğerleri, 1991: 262):

- İletişim becerileri,
- Bilgi üretme ve yayabilme yeteneği,
- Karar verme becerileri,
- Muhasebe, denetim ve vergi konularında teknik yeterlilik,

- İşletmeyi ve işletme çevresini anlayabilme düzeyi,
- Profesyonellik,
- Liderlik özellikleri ve bunların sürekli geliştirilmesidir.

Yukarıda sayılan özelliklerin mesleki yargı açısından önemi büyüktür. Bu anlamda, meslek mensupları yukarıda sayılan özelliklere sahip olması için hangi tür eğitim gerekiyorsa almalı ve mesleki yeterliliğe ulaşmalıdırlar. Çünkü kullandıkları mesleki yargı çerçevesinde aldıkları kararlar ile geniş kesimleri etkileyebilmektedirler. Mesleki yeterlilik iki aşamaya bölünebilir (Şenalp, 1996: 6).

### **1. Mesleki yeterliliğin elde edilmesi:**

Mesleki yeterliliğin elde edilmesi, yüksek standartta genel eğitim ve arkasından özel eğitim, ilgili konularda staj ve sınav ve belirtilse de belirtilmese de çalışma deneyimi gerektirmektedir. Bu profesyonel bir muhasebeci olabilmek için gerekli olan aşamadır.

### **2. Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi:**

Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi, muhasebeyle ilgili ulusal ya da uluslar arası resmi bildirimler, denetlemeler ve ilgili diğer düzenlemeler ve gereklilikler dâhil olmak üzere muhasebe alanındaki tüm gelişmelerin takip edilmesini gerektirir. .

#### **1.2.4 Mesleki Yargı ve Etik**

Etik neyin doğru neyin yanlış olduğuna ya da neyin iyi, neyin yanlış olduğuna karar vermek için izlenen ilkeler sistemidir (Ünsal, 2008: 2). O nedenle güven eksikliğinin en önemli sorunlarından biri kabul edilen etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan doğru ya da yanlış olan niteliğini araştıran bir felsefe dalıdır (Zeytin, 2007: 53).

Yunanca “karakter ve alışkanlık” anlamına gelen “ethos” sözcüğünden gelen bir kavram olan etik kavramı, ahlak kavramını da içine alan bir disiplin olup nasıl davranılmasını gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu ifade eden ahlak felsefesi olarak tanımlamak mümkündür (Ay, 2005: 33).

Etik toplum tarafından genel kabul gören ilke ve ilkeler bütünü olarak kabul

edilmektedir. İş hayatındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamına mesleki etik denilmektedir. Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, meslek üyelerine emreden, onları belli kurallarla davranmaya zorlayan kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, mesleki rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Zeytin, 2007: 56).

Ahlak, nasıl davranılacağına ilişkin yazılı olmayan standartları içermektedir. Etik ise daha soyut kavramlara dayalıdır ve bu kavramlardan neler çıkarılabileceğine çalışarak yazılı kurallar içermesi beklenmektedir.

Etik, niyet ile yapılan davranışlar ya da eylemler arasında aynılığı sağlamayı amaçlamaktadır (Özkoç ve diğerleri 2005: 108-109). Meslek etik-ahlakı; ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik; güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğü'nün simgesidir.

Mesleki etik ya da meslek etiği, genel ahlaki ilkelerin söz konusu meslek özelinde yeniden yazılması, genel anlamda etik yaklaşımlarının meslek alanlarında somutlaştırılmasıdır (Zeytin, 2007: 56). Mesleki davranışla ilgili neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur. Dolayısıyla mesleki etik, sadakat ve güvene layık olma, bağımsızlık, tarafsızlık, geniş görüşlülük, dürüstlük, inanırlık ve güvenilirlik gibi unsurlarını içerir.

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanamaz (Uyar,2005: 1). Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır (Baş ve Özocak, 2001: 195-196).

Muhasebe mesleğinde yapılacak etik dışı bir uygulamanın etkisi, meslek mensubunun ürettiği ürünün toplumun geniş kesimleri tarafından kullanılması nedeniyle bütün bir topluma yayılabilir. Örneğin etik dışı davranışlar sonucunda finansal tablolar gerçeği yansıtmaz ve bu finansal tablolara istinaden yatırım yapacaklar üzerinde bir etki meydana gelmiş olur.

Meslek ahlakı, sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özelliklerinden oluşan bir bütündür. Kişilerin ahlaki veya ahlaki olmayan davranışları, yaşadığı çevre, aile, aldığı eğitim, din ve çalıştığı firmanın örgüt kültüründen etkilenir.

Ayboğa'ya göre meslek etiği ise on maddeye dayanmaktadır. Bunlar (Ayboğa, 2001: 32; [www.philiphumpert.com/Articles/10BusinessEthics.html](http://www.philiphumpert.com/Articles/10BusinessEthics.html), 2012):

1. Meslek etiği kişisel etiğe dayanır.
2. Meslek etiği dürüstlüğe dayanır.
3. Meslek etiği namus gerektirir.
4. Meslek etiği doğru söylemeyi gerektirir.
5. Meslek etiği güvenilir olmayı gerektirir.
6. Meslek etiği iş planı gerektirir.
7. Meslek etiği kar gerektirir.
8. Meslek etiği değerler üzerine kurulur.
9. Meslek etiği bir işletmenin en tepe noktasından başlar.
10. Meslek ahlakı hem içsel hem de dışsal olarak uygulanır.

Bu kapsamda mesleki yargı kullanımında bulunacakların mesleki yargı süreci sırasında sahip oldukları etik/ahlaki değerler mesleki yargı kullanımını sonucu alınan kararın kalitesini ve güvenilirliğini artıracaktır.

### **1.2.5 Mesleki Yargı ve Meslek Mensubu**

Mesleki yargı, gerekli özen, tarafsızlık ve dürüstlük altında ve meslekle ilgili standartlar doğrultusunda, deneyimli ve bilgili (ehliyetli) kişilerce gerçekleştirilen yargıdır. Meslek mensuplarında işlerinde standartların doğası gereği mesleki yargı kullanımına fazlaca başvurumaktadırlar.

Meslek mensupları profesyonel olarak dürüst, ehliyet sahibi, tecrübeli kişiler olarak “Mesleki Yargı” yapmalıdırlar. Mesleki iyi yargı genellikle kötü yargılardan sonra ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde halk arasında söylenegelen “Tecrübe, yaşadığımız başarısızlıkların toplamıdır” sözü de aslında mesleki yargıyı anlamamıza yardım eder. Meslek mensuplarının hazırladıkları finansal tabloların güvenilir olması; meslek mensuplarının tecrübe ve ustalık kazanmasıyla olur ki bu da meslek mensuplarının mesleğin başlarında yaptıkları hataları bilgi birikimine dönüştürmesiyle olmaktadır.



Meslek mensubunun görevi yalnızca belli bir müşteri ya da işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değil daha çok kamu yararı ile tanımlanır. Meslek mensuplarının toplumda önemli bir yeri vardır. Yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve ticaret dünyasının diğer sektörleri, hükümet ve kamu sektörü, güvenilir mali hesaplamalar ve raporlamalar, etkili mali yönetim ve farklı iş konuları ve vergilendirme konularında uzman tavsiyeleri için büyük oranda profesyonel meslek mensuplarına güvenmektedir. Profesyonel meslek mensuplarının bu tür hizmetleri verirken içinde bulunduğu tutum ve davranış şekli toplumlarının ve ülkelerinin ekonomik refahı üzerinde oldukça etkilidir. Profesyonel meslek mensupları bu üstünlük sağlayan konularını ancak topluma bu hizmetleri, toplum güveninin sıkı biçimde sağlandığını gösterir bir düzeyde hizmet vererek sürdürebilirler (Şenalp, 1996: 3-4).

Bu sebeple meslek mensubunun mesleki yargısının kaliteli olması için, iyi bir eğitimden geçmiş olması ve bu eğitimi tecrübe ile desteklemesi gerekir. Mesleğe yeni başlamış bir meslek mensubunun mesleki yargısıyla, meslekte 5-10 yıllık tecrübe ve birikime sahip meslek mensubunun vereceği mesleki yargı arasında ciddi bir kalite farkı söz konusu olmaktadır.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (AICPA) ise 1999 yılında yayınlamış olduğu ve eğitimle ilgili genel bir çerçeve çizdiği dokümanda yalnızca teknik yönlü eğitimden, aynı zamanda yetenek yönlü eğitime geçişten söz etmiş ve kazanılması gereken özellikleri şu şekilde sıralamıştır (Lee ve Foster, 2003: 35):

- Risk analizi yapabilme,
- Sorun çözme yeteneği,
- İşletme çevresine ait bütünlük bakış açısı,
- Stratejik karar verme,
- Sektörel bakış açısı,
- Uluslararası ve küresel bakış açısı,
- Etkin kaynak yönetimi liderlik özellikleridir.

Muhasebecilik mesleğinin amaçlarına ulaşması için, profesyonel muhasebeciler pek çok ön koşulu ya da temel ilkeleri yerine getirmelidir. Bu ilkeler (Şenalp, 1996: 4):

- **Dürüstlük:** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri sunmada açık sözlü ve dürüst olmalıdır.
- **Tarafsızlık:** Profesyonel bir muhasebeci adil olmalı, ön yargılara, çıkar çatışmalarına ya da tarafsızlığa önem vermeyen diğer meslek mensuplarının kendisini etkilemesine izin vermemelidir.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetleri özen, yetenek ve titizlikle yerine getirmeli ve mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri ya da işverenin uygulama, yasalar ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı, ehliyetli profesyonel hizmet almanın avantajlarından yararlanmasını sağlayacak düzeyde tutmayı sürekli bir görev bilmelidir.
- **Gizlilik:** Profesyonel bir muhasebeci profesyonel hizmetin sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermeli ve herhangi bir yetkiye sahip olmadığı sürece ya da açıklaması yolunda herhangi bir yasal hak ya da ödevi bulunmadığı sürece bu bilgileri kesinlikle açıklamamalıdır.
- **Profesyonel Tutum:** Profesyonel bir muhasebeci mesleğinin adına yakışır biçimde davranmalı ve mesleğinin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmekten kaçınmalıdır. Mesleğin saygınlığını yitirmesine neden olacak herhangi bir tutum ya da davranış içerisine girmeme yükümlülüğü; IFAC üye kuruluşlarının ahlaki kuralları belirlerken profesyonel muhasebecinin müşterilerine, üçüncü şahıslara, muhasebecilik mesleğinin diğer üyelerine, çalışanlara, işverene ve topluma karşı sorumluluklarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Meslek mensupları zaman zaman çıkar çatışması yaşayabilecekleri durumlarla da karşılaşabilirler. Bu durum önemsiz ikilemlerden, ciddi dolandırıcılık olayları ya da yasal olmayan faaliyetlere kadar, birçok şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi önem taşıyan ahlaki durumlarla karşılaşıldığında, meslek mensupları çözüm bulmak için

kendisine meslek odaları tarafından belirlenen mesleki standartları izleyerek çözüm bulmalıdır.

### **1.2.6 Mesleki Yargı-Takdir Yetkisi İlişkisi**

Takdir kelime anlamı olarak “bir şeyin değerini, önemini, gerekliliğini anlama, değer biçme” şeklinde tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr, 2012).

Takdir hakkı, varlığı her meslek disiplinde, herkes tarafından kabul edilen bir kavramdır. Uygulamada her konunun mevzuat sistemi içerisinde bire bir karşılık bulmasının imkânı bulunmamaktadır veya mevzuat bazen bilerek bazı konularda boşluk bırakabilmektedir. Bu boşluğu sorunla karşılaşan kişi kendisi doldurur. Bu anlamda yasalar ya da mevzuat tarafından düzenlenmemiş alanlarda, her mesleğin kendine özgü ilkeleri ve değerleri işlevsel rehber görevi görmektedir (Ünsal, 2009: 2).

Mesleki yargı ve takdir faaliyeti aslında içe içe geçmiş süreçlerdir. Her takdir faaliyeti aynı zamanda bir mesleki yargı kullanımınıdır.

Takdir faaliyetinde kişi, önüne gelen problemde tüm olasılıkları mesleki bilgi birikimi kapsamında karşılaştırarak karar vermektedir.

Takdir hakkı/yetkisi, belirli bir yeterliliğe bağlı olarak verilen haktır. Verilen haktaki "takdir yetkisi" sahibine mesleki yeterlilikle bu hakkını adaletli, nesnel ve rasyonel davranma ve kullanma yükümlülük yetkisini vermektedir (Ünsal, 2009: 5).

Yine takdir yetkisi, takdir yetkisinde bulunacak kişinin, yetkili olduğu alanlarda daha önce bir hukuk kuralı ile kesin şekilde belirtilmemiş birden çok hareket alanından bir tanesinin seçilmesidir (Karatepe, 1991: 71).

Takdir yetkisi ilgili mevzuatın hangi seçeneğin tercih edileceği ve nasıl tercih edileceği konusunda netlik bulunmayan durumlarda, seçim yapmak zorunda olana, alternatifler arasında tercihte bulunma yetkisi vermektedir.

Takdir yetkisi/hakkı tanımlarının hepsinde ortak özellik, kanunun veya üst hukuk normunun ayrıntılı düzenleme yapmaksızın sadece genel bir çerçeve belirlemesi ve karar alıcının da bu genel çerçeve içerisinde hareket serbestisinin bulunmasıdır. Bu hareket serbestisi, belli bir şeyi yapıp yapmama, kanunda belirtilen çeşitli çözüm

yollarından birini seçme, seçiminin uygunluğunu belirleme gibi yetkilerden oluşur. (Üstün, 2006: 17).

Bu kavram ülkemizde özellikle hâkimlerin takdir yetkisi ve Maliye Bakanlığı Takdir komisyonlarının takdir yetkisi ve vergi inceleme elemanlarının takdir yetkisi ile bütünleşmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Hâkimin Takdir Yetkisi" üst başlıklı 4. maddesinde, Kanun'un takdir yetkisi tanıdığı veya durumun gereklerini ya da haklı sebepleri göz önünde tutmayı emrettiği konularda hâkimin, hukuka ve hakkaniyete göre karar vereceği kuralı yer almaktadır.

Bireysel işlem tesis edilirken, başka bir anlatımla düzenleyici kural kişiye uygulanmak suretiyle işlem somutlaşırken, anılan yetkinin objektif esaslar içinde kullanılması, hukuk kurallarını ve hukukun genel esaslarını da ihlal etmemesi gerekmektedir. İdarenin takdir yetkisini kullanırken aynı durumda olan personel arasında ayırım gözetmeden, eşit bir şekilde, objektif olarak işlem tesis etmesi gerekmektedir.

İdarelere verilen takdir yetkisinin ancak Yasa'nın temel ilkeleri, kamu yararı ve hizmet gerekleri göz ardı edilerek kullanıldığının kanıtlanması ya da idari yargı merciince saptanması halinde, dava konusu edilen idari işlemin sebep ve maksat yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini gerektireceği yerleşmiş yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır.

Ülkemizde yine mali anlamda takdir amacıyla Maliye Bakanlığı'na bağlı takdir komisyonları kurulmuştur. 213 Sayılı VUK'nun 72. Maddesine göre, Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.

Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile (defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret

odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

213 Sayılı VUK'nun 73. Maddesine göre Üyeler, tüccarlar için ticaret odasınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asıl ve iki yedek üye seçmeye mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir.

Komisyon toplantılarına mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler (Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarı) iştirak eder. Ticaret Odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçilir. Komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairede, yoksa vergi dairesinde toplanırlar ve keyfiyet bir tutanakla tespit olunur.

213 Sayılı VUK'nun Komisyonların Görevleri Başlıklı 74. Maddesinde takdir komisyonların görevleri aşağıdaki gibidir.

- Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;
- Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır).

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyiz. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

213 Sayılı VUK'nun Komisyonların Yetkileri Başlıklı 75. Maddesinde takdir komisyonların yetkileri aşağıdaki gibidir.

Takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı vergi inceleme yetkisine haizdir. Servet takdiri ile görevli komisyonlar bilirkişiye müracaat edebilirler. Sınai ve edebi mülkiyet haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat etmek mecburidir.

Ülkemizde takdir yetkisini geniş anlamda kullanan diğer meslek vergi inceleme elemanlarıdır. 213 Sayılı VUK'nun 134. Maddesinde "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" denilerek vergi incelemesinin amaçsal bir tanımı yapılmıştır. Öte yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir. (VUK. Mad. 3 ve 30). Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun "sağlanması"na yönelik işlemleri de kapsar.

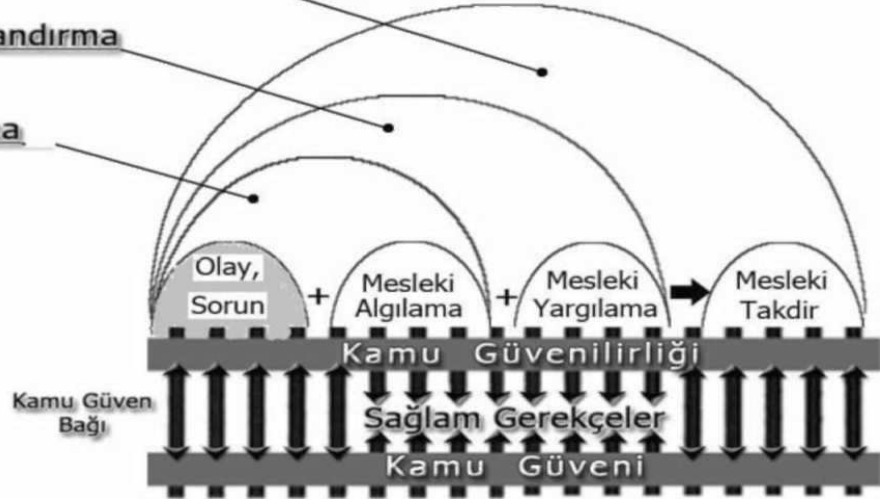
Vergi incelemesi mükellef üzerindeki asıl etkisini cezalandırma veya ihtilafların idari aşamada uzlaşma yoluyla çözümünde de kendini göstermektedir. Ayrıca, vergi inceleme elemanlarına, vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak adli mahkemelerce görülecek yargılamalara ilişkin suç duyurusunda bulunmak (kullanılan sahte faturaların bilerek kullanılıp kullanılmadığı tamamen vergi inceleme elemanının takdiridir), 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenmesi gereken verginin teminat altına alınması ile ilgili ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz işlemlerinin yapılmasını sağlamakla ilgili konularda da görev ve yetkiler verilmiştir.

Takdir faaliyeti geçmiş olayların nesnel ve rasyonel tecrübeleri ile bunun yanında gelecekte muhtemel gerçekleşecek olaylara ilişkin yargılamaları da içermektedir. Bunlardan birincisinde, olması ve/veya olmaması gerekenle, gerçekleşmiş olanın ve/veya gerçekleştirilecek olanın, birbirlerine uyum, uyumsuzluklarının ve gerçekleşebilirlik derecelerinin karşılaştırılması ayrıca olayın niteliğine uygun araçlarla gerçeklik temelinde uyumlaştırma/ bütünleştirme faaliyetidir (Ünsal, 2009: 2).

### Rasyonel Mesleki Takdir

### Sorun Anlamlandırma

### Sorun Algılama



**Şekil 3:** Takdir Süreci Aşamaları

**Kaynak:** Ahmet Ünsal, “Muhasebede/Muhasebecinin Hesabî Takdir Yetkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, s.3.

Şekil 3 bize takdir yetkisinin kullanma sürecinde öncelikle olarak bir sorunun varlığını daha sonra bu sorunun kendi mesleğiyle ilgisinin algılanmasını, yine mesleki bilgiyi kullanarak sorunu çözüme yönelik yargılamayı ve en sonunda da kişinin mesleki takdirini kullanarak sorunu çözüme kavuşturmasını anlatmaktadır (Ünsal, 2009: 3).

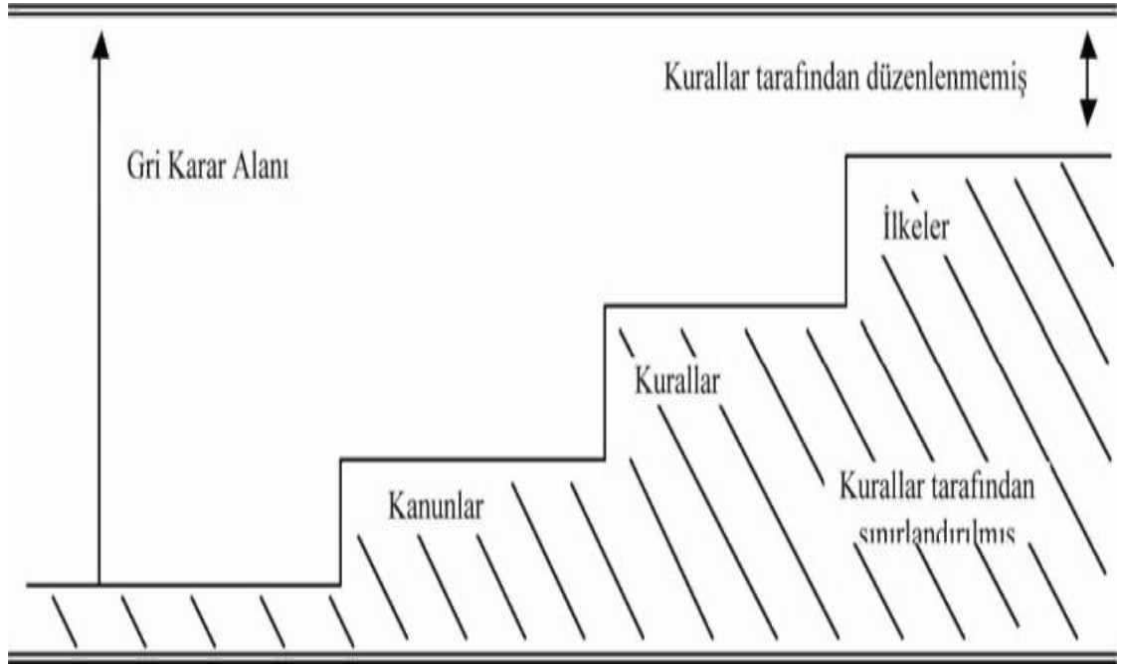
#### **1.2.7 Meslek Mensubunun Takdir Yetkisi ve Takdir Alanı**

Mesleki yetki, meslek mensubuna şu ayrıcalıkları sağlar (Ünsal, 2009: 6):

- Uzmanlığı gerektiren bir alanda yeterlilik belgesine bağlı olarak, bir kişiye bu faaliyet alanında yetkili faaliyet yapma yetkisini,
- Yetki verilen faaliyetlerinde, alternatif kararlar ve bunların yönleri arasında, seçim yapma ve yargılamaya imkân vermesini,
- Problemler alanlara problemi çözecek nesnel uzmanlık araçlarının kullanılmasını,
- Nesnel ve öznel yargılama araçlarının birbirinden ayrılmasını ve çıkar çatışmalarından kaçınılmasını, problemin çözümünde kullanılan nesnel olmayan öznel araçlar ve tahminlerin bir uzmanlık aracı olduğu düşünülemez. Bir mesleki faaliyette nesnel olmayan araçların ve önyargıların kullanılması yargılama yetkisinin

suiistimalinden başka bir şey değildir. Çünkü yetki kaynağı öznel olmayıp, resmi ya da yarı resmi kamu kaynağıdır. Bu kaynaklarda kamu yetkisi, prosedürlerin yerine getirilmesinde yalnız şekli yeterlilikler değil içerik yeterlilikleri de aranır.

Meslek mensubunun işlem yapma özgürlüğünün ve yetkisinin olduğu alan takdir alanıdır. Eğer o konuda yetkisi yoksa meslek mensubunun yaptığı takdir geçersizdir. Yetki devlet organları tarafından o işi yapması için verilen onaydır (Ünsal, 2009: 7).



**Şekil 4:** Takdir Alanı

**Kaynak:** Ahmet Ünsal, "Muhasebede/Muhasebecinin Hesabî Takdir Yetkisi" , **Mali Çözüm dergisi**, 2009; Finn W. Don And Lampe CJames, "A Model Of Auditors' Ethical Decision Process", **Auditing: A Journal Of Practice & Theory** Vol 11, Supplement 1992.

### 1.2.8 Mesleki Yargının Sakıncaları

Mesleki yargı, doğrudan mesleki yargıda bulunan kişiye bağlı olduğundan; mantık hataları, bilgi eksiliği, zaman kısıdı gibi insana özgü bazı kısıtlardan etkilenmeye açık yapıdadır. Süreç tamamen kişinin iç dünyasında gerçekleşen bir süreç olduğundan mesleki yargının nasıl yapıldığı bilinmemektedir.

Meslek mensupların, mesleki yargıyı ve standartlardaki esnekliği kullanarak bunları kazanca çevirmeye başvurabilirler. Zaten uygulamada halk dilinde fazla vergi çıkaran muhasebeci veya az vergi çıkaran muhasebeci kavramları çok fazla kullanılmaktadır.



Mesleki yargı kullanımına izin veren muhasebe standartları sonucunda, finansal tablo hazırlayıcıları olan meslek mensupları raporlama ve kayıt aşamasında kendilerine verilen özgürlük alanını kullanacaklar ve bu durum aynı olayın farklı işletmelerde farklı şekilde kayıt ve raporlamasına sebep olabilecektir. Bu kurumda standartların karşılaştırılabilirlik ilkesi zedelenecektir.

### **1.2.9 Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Kullanım Düzeyleri**

Gibbins ve Mason muhasebe standartlarında mesleki yargı gerektiren durumları belirleyebilmek için aşağıdaki gibi standartları beşli bir sınıflandırmaya tabi tutmuştur (Gibbins ve Mason 1988: 60):

- Standart; yargı, muhakeme, takdir gibi doğrudan mesleki yargı kullanımına atıfta bulunmaktadır.
- Standart, belli bir konu ile ilgili olarak seçenekler sunar. Seçim tamamen mesleki yargıya bırakılmaktadır.
- Standart, belirli bir uygulamadan söz eder fakat bu uygulamanın eldeki durum için kullanımını mesleki yargı ile belirlemek gerekmektedir.
- Standart, yoruma açık cümleler kullanarak, mesleki yargıya örtülü olarak atıfta bulunur.
- Standartın ele aldığı konunun doğası mesleki yargı kullanımını gerektirmektedir. Özellikle belirli bir yöntem ve formül verilmeden bazı hesaplamalar istendiğinde bu sınıfa uygun mesleki yargı gerekecektir.

Gibbins ve Mason (1988)'un yaptığı çalışmadan da esinlenerek bu çalışmada mesleki yargı düzeyine karar verirken 4'lü bir sınıflandırma esas alınmıştır. Bu sınıflandırma aşağıdaki gibidir.

- Tahmin gereken yerler,
- Alternatifler arasında seçim,
- İşletme yönetiminin takdirinde olan noktalar,
- Meslek mensubunun takdirinde olan noktalar

olarak gruplandırılmaktadır.

Muhasebe standartlarında gerekli olan mesleki yargı düzeyine karar verirken; yukarıda belirtilen 4'lü sınıflandırma esas alınarak, her bir standart metninde mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar ayrı ayrı tespit edilmeye çalışılmıştır.

## **BÖLÜM 2: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI KULLANIMINI GEREKTİREN DURUMLAR**

Bu çalışmada Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında mesleki yargı kullanımını gerektiren yerler her bir standart metninde ayrı ayrı tahmini gereken yerler, alternatifler arasında seçim, işletme yönetiminin takdirinde olan noktalar ve meslek mensubunun takdirinde olan noktaların esas alınması ile dört başlı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu sınıflandırmanın esas nedeni; standartlar kapsamında uygulanan mesleki yargının kullanım tonlamasının her bir sınıflamada daha farklı düzeylerde olabilmesidir.

Her bir standartta, mesleki yargı tespit edilen yer «**konu**», mesleki yargı tespit edilen standardın ilgili paragrafı «**dayanak**», mesleki yargının ayrıntısı da «**kapsam**» olarak açıklanmıştır.

Bu durumda hazırlanan finansal tablolara farklı şekillerde yansımaktadır. Buna göre:

- **Tahmin Gereken Yerler:** Standartın kelime yapısı yargıya referans vermektedir. Standart belirli bir uygulamadan söz eder, fakat bu uygulamanın eldeki durum için kullanımında tahmin gerekmektedir. Yani tahmini hangi yöntemle yapılacağı mesleki yargı ile belirlemek gerekmektedir
- **Alternatifler Arasında Seçim:** Standart, belli bir konu ile ilgili olarak seçenekler sunmaktadır. Seçim tamamen mesleki yargıya bırakılmaktadır.
- **İşletme Yönetiminin Takdirinde Olan Noktalar:** Standart bir maddenin uygulanabilirliğinin olup olmadığı konusunu yönetimin takdirine bırakmış olup, işletme yönetiminin aldığı karar doğrultusunda madde uygulamasına karar verilmektedir.
- **Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar:** Kelime veya cümlenin yorumunun yapılması gereğinin görülmesi halinde veya standart yapısının yoruma açık olması ve yorumlanma zorunluluğu bulunması durumudur. Özellikle belirli bir yöntem ve formül verilmeden bazı hesaplamalar istendiğinde ya da verilen bilginin

muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmemesi konusunda takdir hakkı veriliyorsa bu tür bir yorum muhasebecinin yargısı yönünde yapılmaktadır.

Çalışmada esas alınan bu dörtlü sınıflandırma bağlamında ele alınan standartlar; ayrıntılı olarak yukarıdaki sınıflandırmaya uyduğu düşünülen maddeler, paragraf numaralarıyla beraber ortaya konmuş, mesleki yargı ile ilgili kelime ve cümlelere vurgu yapılmıştır. Ele alınan paragrafın hemen altında ise mesleki yargı gerektirdiği düşünülen durum açıklanmaktadır. Ayrıca gerekli görülen noktalar örneklerle desteklenerek, Mason ve Gibbins (1988) tarafından yapılan sınıflandırmaya uygun olarak hangi standart maddesinin kapsamına dâhil edilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca her bir standartta yer alan yargı gerektiren durumlar, standart bazında hazırlanan tablolarla da ayrıca desteklenmiştir.

## **2.1 Türkiye Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar**

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında “mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar” dörtlü sınıflamanın esas alınmasına göre ayrı ayrı incelenmiştir.

### **2.1.1 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 1’e göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 1’deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 1**  
**TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
7.1.1.	81.2.1.	10.3.1	8.4.1.
	101-103.2.2	25.3.2	17.4.2
			23.4.3.
			60.4.4.
			66.4.5.
			69.4.6.
			73.4.7
			85.4.8

**Kaynak:** Yazar

### 2.1.1.1 TMS 1'e GÖre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Makul çabanın belirlenmesi.

**Dayanak:** 7.1.1. Uygulanamaz: Bir işletmenin her türlü makul çabayı gösterdikten sonra o koşulu uygulayamaması durumudur.

**Kapsamı:** Standartlar bazı maddeleri uygulamama konusunda madde açıklamaları çerçevesinde serbesti tanımaktadır. Makul çabanın gösterilip gösterilmediğinin tahmini sonucunda ilgili maddenin uygulanıp uygulanamayacağına karar verilmektedir.

### 2.1.1.2 TMS 1'e GÖre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin sunum yöntemleri.

**Dayanak:** 81.2.1. Bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini:

- a) Tek bir kapsamlı gelir tablosunda,
- b) Kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar.

**Kapsamı:** Finansal tablolarda bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri ile ilgili sunum yöntemleri gösterilmektedir.

**Konu:** Giderlerin analiz yöntemleri.

**Dayanak:** 101-103.2.2. Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmini edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.

102. Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alımları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplanır ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmeyeceği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

103. Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaşılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir.

**Kapsamı:** Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için yapılan analizin yöntemleri standartta belirtilmiştir.

### **2.1.1.3 TMS 1'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** İşletmenin finansal tabloları kullanım serbestisi.

**Dayanak:** 10.3.1. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

- a) Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- b) Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- f) Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).

Bir işletme, Standartta kullanılan başlıklar dışındaki başlıkları finansal tablolarında kullanabilir.

**Kapsamı:** Standartlar gerektiği durumlarda işletme yönetimine önerilenler dışında finansal tablo başlığı kullanma imkânı vermektedir.

**Konu:** İşletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek belirsizlikler.

**Dayanak:** 25.3.2. Yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar.

**Kapsamı:** Bu standart ile işletme yönetimi işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların olup olmadığı, bunların işletmenin geleceğini etkileme gücü konusunda karar verebilmektedir.

#### **2.1.1.4 TMS 1'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Başka terim kullanabilme.

**Dayanak:** 8.4.1. Bu Standart, “diğer kapsamlı gelir”, “kar ya da zarar”, ve “(toplam) kapsamlı gelir” terimlerini kullanmasına rağmen, anlamı açık olduğu sürece bir işletme toplamları ifade etmek üzere başka terimlerde kullanabilir. Örneğin; bir işletme kar ya da zararı tanımlamak için net gelir terimini kullanabilir.

**Kapsamı:** Standartlar gerektiği durumlarda meslek mensubuna önerilenlerin dışında hesap adı ve grup adı kullanma serbestisi tanımaktadır. Özellikle özel ve genel amaçlı finansal tablolardaki hesap adı ve grup adlarında farklılıklar doğurabilecektir.

**Konu:** Muhasebe politikalarının ihtiyaca uygun olup olmadığı konusunda ve kullanıcıların anlamaları konusunda yeterliliğini ölçme.

**Dayanak:** 17.4.2. İşletme, hemen hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar. Gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin uyması gereken diğer koşullar şöyledir:

- b) Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak,
- c) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmak.

**Kapsamı:** Standart, meslek mensubuna gerçeğe uygun sunuş yaparken, mesleki yargısını kullanarak, bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir sunma konusunda karar vermesi gerekmektedir.

**Konu:** TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların kavramsal çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşması halinde alt bentlerde sayılan hallerin yapılmasının mümkün olup olmadığı konusu.

**Dayanak:** 23.4.3. Çok ender koşullarda yönetim bir TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların Kavramsal Çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, ancak geçerli mevzuat hükmün uygulanmasından kaçınmaya izin vermiyorsa, işletme mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki açıklamaları yaparak, uyumlaştırmanın algılanan yanlışlığa götüren unsurlarını azaltacaktır.

- a) Sorunlu olan TFRS'nin başlığı, kuralın niteliği ve yönetimin, bu kurala uyulması durumunda finansal tabloların Kavramsal Çerçevede belirtilen amaçlara ters düşürecek derecede koşulların çok yanıltıcı olduğu kanısına ulaşmasının nedenleri,
- b) Raporlanan her dönem için, yönetimin gerçeğe uygun bir sunuluş sağlanması için gerekli olduğuna inandığı finansal tabloların her kalemiyle ilgili düzeltmeler.

**Kapsamı:** Standart, meslek mensubuna TFRS hükmüne uyup uymama konusunda mesleki yargısını kullanarak karar vermesi gerekmektedir.



**Konu:** Likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağlayıp sağlamadığı.

**Dayanak:** 60.4.4. Bir işletme, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını 66-76 ıncı Paragraflar uyarınca finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. Bu istisna uygulandığında, işletme bütün varlık ve borçlarını likidite sırasıyla sunar.

**Kapsamı:** Meslek mensubu finansal durum tablosunu hazırlarken, mesleki yargısını kullanarak, dönen ve duran varlıklarını likidite ve faaliyet döngüsüne göre sınıflandırma biçimine karar verecektir. Bu durum işletmeler arası farklı finansal tablolar hazırlanmasına sebep olabilir.

**Konu:** Faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin tahmini.

**Dayanak:** 66.4.5. Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi.

**Kapsamı:** Meslek mensubu varlıklarının sınıflandırmasında mesleki yargısını kullanarak varlığın paraya çevrilip çevrilmediğini, satılıp satılmayacağını ve tüketilip tüketilmeyeceğini karar vermektedir.

**Konu:** Faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin tahmini.

**Dayanak:** 69.4.6. Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi.

**Kapsamı:** Meslek mensubu borcu sınıflandırırken ne zaman ödeneceği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar vermektedir. Yani mesleki yargı ile finansal tablonun kalemlerini değiştirebilmektedir.

**Konu:** Borcun döndürülebilir döndürülemeyeceği.

**Dayanak:** 73.4.7. İşletme, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde borcu yeniden finanse etmeyi veya döndüreceğini tahmini veya tercih ediyorsa, bu borcu, aksi takdirde kısa dönemde ödenecek olsaydı bile, uzun vadeli olarak sınıflar. Ancak, borcun yeniden finanse edilmesi veya döndürülmesi işletmenin tercihi değilse (örneğin, yeniden finanse etme sözleşmesi mevcut değildir), yeniden finanse etme olasılığı (potansiyeli) dikkate alınmaz ve borç kısa vadeli olarak sınıflanır.

**Kapsamı:** Meslek mensubu borcu sınıflandırırken borcun döndürülebilir döndürülemeyeceği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar vermektedir. Yani mesleki yargı ile finansal tablonun kalemlerini değiştirebilmektedir.

**Konu:** İşletmenin ek kalemlerinin, başlıklarının ve ara toplamlarının sunumun finansal tabloların performansının anlaşımı için uygun olup olmadığı.

**Dayanak:** 85.4.8. Bir işletme ek kalemleri, başlıkları ve ara toplamları, böyle bir sunum işletmenin finansal performansının anlaşılması için uygun olduğu takdirde, kapsamlı gelir tablosunda ve (eğer sunuluyorsa) bireysel gelir tablosunda sunar.

**Kapsamı:** Meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak finansal performansın anlaşımı için ayrıntılı bilgiler içeren kalemlere yer verip vermemeyi tercih edecektir.

### **2.1.2 TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 2'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 2'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 2**  
**TMS 2 Stoklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
13.1.1.	21:22.2.1.		6.4.1.
	23-25.2.2.		11.4.2.
	27.2.3.		12.4.3
			14.4.4.
			15.4.5.
			29.4.6.
			30.4.7.
			32.4.8.
			33.4.9.
			38.4.10.
			39.4.11

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.2.1 TMS 2’ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Ortalama üretim miktarının tahmini.

**Dayanak:** 13.1.1. Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesinde “normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır ve üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmaya gerektirmektedir.

### 2.1.2.2 TMS 2'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemleri.

**Dayanak:** 21.22.2.1.: 21. Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

22. Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

**Kapsamı:** Standardın 21.ve 22. maddelerinde maliyet ölçümü ile ilgili tekniklere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilir.

**Konu:** Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemleri.

**Dayanak:** 23-25.2.2.: 23. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi).

24. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı

üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.

25. 23. paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

**Kapsamı:** Standardın 23., 24. ve 25. maddelerinde stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerine yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilir.

**Konu:** Stok maliyetlerin ölçülme yöntemleri.

**Dayanak:** 27.2.3. FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

**Kapsamı:** Standardın 27. maddesinde FİFO yönteminde ortalama hesaplama yöntemlerine yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilir.

### **2.1.2.3 TMS 2'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında işletme yönetiminin takdirine bırakılan mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### 2.1.2.4 TMS 2'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** NGD'nin hesaplanabilmesi için satış fiyatı ve satış giderlerinin tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 6.4.1. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesinde tanımı verilen NGD'nin hesaplanabilmesi için satış fiyatı ve satış giderlerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Satış giderinin tahmin edilmesi özellikle yargı gerektiren bir durumdur. Malların modası geçmiş olabilir ya da ilgili coğrafi bölgede satışıyla ilgili sınırlandırma getirilmiş olabilir. Böyle bir durumda malların satılabilmesi için bazı ek maliyetlere de katlanmak gerekecektir. Tüm bu maliyetlerin belirlenmesi ve tahminlemesi meslek mensubunun mesleki yargının kullanımını gerektirmektedir.

**Konu:** Satın alma maliyeti hesaplanmasında doğrudan bağlantılı giderlerin tahmini.

**Dayanak:** 11.4.2. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılı.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde satın alma maliyeti hesaplanırken mamul malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler belirlenmelidir. Herhangi bir harcamanın doğrudan bağlantıya sahip olup olmadığının belirlenmesi sırasında meslek mensubunun mesleki yargısına başvurulabilir.

**Konu:** Dönüştürme maliyetlerinin üretimle ilişkisinin tahmini.

**Dayanak:** 12.4.3. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim

giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

**Kapsamı:** Standardın 12. maddesinde stokların dönüştürme maliyetlerinin üretimle doğrudan ilişkili olup olmadığı meslek mensubunun mesleki yargısı ile belirlenebilir.

**Konu:** Maliyetlerin ürünler arasında dağıtımı.

**Dayanak:** 14.4.4. Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde maliyetlerin ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtımına işi meslek mensubunun mesleki yargısı ile belirlenebilecektir. Madde metninde hesaplama ile ilgili bir yöntemden bahsedilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Stok maliyetlerin belirlenmesi.

**Dayanak:** 15.4.5. Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde stok maliyetleri kapsamına alınma işi meslek mensubunun mesleki yargısı ile belirlenecektir. Madde metninde hesaplama yöntemi belirtilmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Stokların elde etme maliyetlerin gruplandırılması.

**Dayanak:** 29.4.6. Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleştirilebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde stokların elde etme maliyetlerinin gruplandırılması meslek mensubunun mesleki yargısı ile belirlenecektir. Meslek mensubu yapacağı gruplandırma ile stok maliyetlerinin belirlenmesine esas teşkil edecektir.

**Konu:** Beklenen satış tutarının tahmini.

**Dayanak:** 30.4.7. Net gerçekleştirilebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde meslek mensubu, hesaplama anındaki güvenilir kanıtların neler olduğuna ve beklenen satış tutarına mesleki yargısını kullanarak karar verecektir.

**Konu:** Beklenen satış fiyatının tahmini.



**Dayanak:** 32.4.8. Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde meslek mensubu, değerlendirme yaparken mesleki yargısını kullanacak ve mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetinin üstünde mi altında mı olacağına karar verecektir.

**Konu:** NGD'in tahmini.

**Dayanak:** 33.4.9. Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, mesleki yargısını kullanarak, işletmeyi daha önce net gerçekleşebilir değeri düşürmeye yönelten koşullarının değişip değişmediğini analiz ederek eğer var ise değişiklikler doğrultusunda gerekli iptal ve düzeltmeleri yapacaktır. Değişikliklerin analiz edilmesi sürecinde mesleki yargıdan yararlanacaktır.

**Konu:** İşletmeye özgü özel durumların tahmini.

**Dayanak:** 38.4.10. Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dâhil edilmesini gerektirebilir.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesinde meslek mensubu, işletmeye özgü bazı özel durumların neler olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verecektir.

**Konu:** Kar veya zarar formatı belirleme.

**Dayanak:** 39.4.11. Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde meslek mensubu, maddede sözü edilen kar veya zarar formatı hakkında mesleki yargısını kullanarak karar verecektir. Madde metninde standart bir format belirlenmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### **2.1.3 TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 7'ye göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 3'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 3**  
**TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
6.1.1.	18.2.1.		7.4.1.
	22,24.2.2.		11.4.2.
	33.2.3.		
	34.2.4.		

**Kaynak:** Yazar

### 2.1.3.1 TMS 7'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Yatırımların likiditesini tahmin etme.

**Dayanak:** 6.1.1. Nakit benzeri: Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımlar.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesinde “kolayca çevrilebilen ve yüksek likiditeye” kelimelerinin yapısı, tahminde bulunmaya gerektirmektedir. Yapılacak tahmine göre nakit akış tablosu değişebilmektedir.

### 2.1.3.2 TMS 7'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Nakit akışlarının raporlama yöntemleri.

**Dayanak:** 18.2.1. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir.

- a) Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız) yönteme göre,
- b) Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği net (dolaylı) yönteme göre.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlama yöntemlerine yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Nakit akışlarının raporlama yöntemleri.

**Dayanak:** 22,24.2.2.: 22.Aşağıda belirtilen yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları netleştirme esasına göre gösterilebilir:

İşletme yerine müşterilerin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilat ve ödemeler,

Devir hızı yüksek, tutarları büyük ve vadeleri kısa olan kalemlere ilişkin nakit girişleri ve çıkışları.

24. Finansal kuruluşların aşağıdaki faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları netleştirme esasına göre raporlanabilir:

(a) Vadeli mevduat kabulü ve geri ödemesinden kaynaklanan nakit giriş ve çıkışları,

(b) Diğer finansal kurumlara yatırılan ve bu kurumlardan çekilen mevduatlar,

(c) Müşterilere verilen krediler, avanslar ve bunların geri ödemeleri.

**Kapsamı:** Standardın 22. ve 24. Maddelerinde, alt bentler halinde sayılanlar için tercihe bırakılarak netleştirme yapma imkânı verilmektedir. Yani iki adet yöntemden maddede sayılanlar için seçimlik durum söz konusu olmaktadır.

**Konu:** Faiz gelir ve giderleri ile temettülerin nakit akış tablosunda gösterilme yöntemleri.

**Dayanak:** 33.2.3. Finansal kuruluşlar için faiz gelir ve giderleri ile temettüler genellikle esas faaliyetlerle ilgili nakit akışları içerisinde yer alır. Ancak, diğer işletmeler için söz konusu nakit akışlarını ne şekilde sınıflayacaklarına ilişkin geliştirilmiş bir ilke bulunmamaktadır. Faiz giderleri ve temettüler net kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alındığı için işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak sınıflanabilirler. Alternatif olarak işletmeler faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerine ilişkin nakit akışlarını faaliyetlerine uygun bir biçimde sınıflandırarak nakit akış tablosunda gösterebilirler. Bu çerçevede işletmeler, faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirlerini, net kar/zararın tespitinde dikkate alınmaları halinde esas faaliyetlerinden; finansman kaynaklarının elde etme maliyetini oluşturması halinde finansman faaliyetlerinden veya yapılan yatırımın getirileri olması halinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak gösterebilirler.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde faiz gelir ve giderleri ile temettülerin nakit akışlar tablosunda sınıflandırılmasıyla ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımını ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Temettü ödemelerinin nakit akış tablosunda gösterilme yöntemleri.

**Dayanak:** 34.2.4. Temettü ödemeleri, elde edilen finansman kaynaklarının maliyetlerini oluşturduklarından finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışı olarak sınıflandırılabilir. Alternatif olarak, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından temettü dağıtma kabiliyeti hakkında bilgi sunmak amacıyla işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak da gösterilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 34. maddesinde temettü ödemelerinin sınıflandırılmasıyla ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

### **2.1.3.3 TMS 7'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı kapsamında işletme yönetiminin takdirine bırakılan mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.3.4 TMS 7'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığın değerindeki değişim riskinin tahmini.

**Dayanak:** 7.4.1. Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır. Buna göre, vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırım olarak kabul edilir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

**Kapsamı:** Standardın 7. maddesinde meslek mensubu, varlığın değerindeki değişim riskinin önemli olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Nakit akışlarının iş sahasına uygun gösterimi.

**Dayanak:** 11.4.2. Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara,

bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca, faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde meslek mensubu, mesleki yargısını kullanarak, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını en uygun şekilde göstermeye çalışmaktadır. En uygun şekilde gösterme sürecinde de mesleki yargıdan yararlanmaktadır.

#### **2.1.4 TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 8'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 4'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 4**  
**TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	42.2.1.		5.4.1.
	44.2.2.		8.4.2.
			23.4.3.
			25.4.4.
			29.4.5.
			35.4.6.

**Kaynak:** Yazar

##### **2.1.4.1 TMS 8'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 8. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

##### **2.1.4.2 TMS 8'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Önceki dönem hataların düzeltme yöntemleri.

**Dayanak:** 42.2.1. Paragraf 43'deki açıklamalara tabi olarak, İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemini;

- (a) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek ,
- (b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

**Kapsamı:** Standardın 42. maddesinde işletmenin önceki dönem hatalarının fark edildikten sonra düzeltme işlemiyle ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımını ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilebilmektedir.

**Konu:** İşletmenin önceki dönem hatalarının etkilerinin hesaplanamadığı durumlarda düzenleme yöntemleri.

**Dayanak:** 44.2.1. Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanamadığı durumlarda, işletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve öz kaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir).

**Kapsamı:** Standardın 44. maddesinde işletmenin önceki dönem hatalarının etkilerinin hesaplanamadığı durumlarda iki adet yöntemle yer verilerek mesleki yargı kullanımını ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

#### **2.1.4.3 TMS 8'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 8. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar Standardı kapsamında işletme yönetiminin takdirine bırakılan mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.4.4 TMS 8'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Her türlü çabanın gösterilip gösterilmediği.

**Dayanak:** 5.4.1. Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.

İşletme her türlü çabasına rağmen standardın gereklerini yerine getiremezse ilgili hükmün uygulanamaz olduğu kabul edilir. Geçmiş bir dönemle ilgili muhasebe politikalarındaki değişikliğin etkileri veya hataların düzeltilmesi ancak aşağıdaki durumlar geçerli olduğunda geçmişe dönük olarak uygulanmayabilir:

- a) Geçmişe dönük uygulamanın veya yeniden düzenlemenin etkileri saptanamıyorsa,
- b) Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik tahminleri gerektiriyorsa,
- c) Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme; tutarların belirlenmesinde önemli tahminler gerektiriyorsa ve aşağıdaki durumlarda yapılan bu tahminlerle tarafsız bilgiler arasındaki farklılıkların saptanması olanaksızsa.

**Kapsamı:** Standardın 5. maddesinde meslek mensubu, işletmenin her türlü çabayı gösterip göstermediğini ölçme konusunda mesleki yargısını kullanmaktadır. Bu mesleki yargı kullanımını sonucu, standart hükümlerinin uygulanabilir olup olmadığına karar verilebilecek ve muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilebilecektir.

**Konu:** Politikaları uygulamanın finansal tabloların üzerindeki etkisinin tahmini.

**Dayanak:** 8.4.2 KGK'nun kararlaştırdığı, işlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili ve güvenilir bilgileri içeren finansal tabloların TFRS tarafından belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması gerekmektedir. Bu politikalar ancak söz konusu politikaları uygulamanın finansal tabloların üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir. Ancak, TFRS'den önemsiz sapmalara yol açan uygulamaların bir işletmenin finansal durumunun, performansının veya nakit akışlarının belli bir sunumun elde edilmesi amacıyla yapılması veya finansal tabloların bu amaçla düzeltilmesi uygun değildir.

**Kapsamı:** Standardın 8. maddesinde meslek mensubu, politikaları uygulamanın finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.



**Konu:** Geçmişe yönelik etkinin tahmini.

**Dayanak:** 23.4.3 Muhasebe politikasında değişiklik, paragraf 19'un a veya b maddelerine uygun olarak geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde meslek mensubu, değişikliğin etkisinin belirlenip belirlenmediği konusunda işletmenin her türlü çabayı gösterip göstermediğini ölçme konusunda mesleki yargısını kullanabilmektedir.

**Konu:** Muhasebe politikalarının uygulamaya başlangıç tarihinin tahmini.

**Dayanak:** 25.4.4. Cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, işletme, uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak karşılaştırmalı bilgilerini düzeltir.

**Kapsamı:** Standardın 25. maddesinde meslek mensubu, geçmişe yönelik düzenlemelerde uygulamanın hangi tarihten başlayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Muhasebe politikalarının ihtiyari değişikliklerinin etkilerinin tahmini.

**Dayanak:** 29.4.5. Cari veya daha önceki dönemlere etkisi olan muhasebe politikasındaki ihtiyari değişikliklerle ilgili, bu etkilerin hesaplanmasının mümkün olduğu durumlarda veya söz konusu değişiklik sonraki dönemlerde de etki edebilecekse işletme aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde meslek mensubu, muhasebe politikasındaki ihtiyari değişikliklerin etkilerinin hesaplanmasının mümkün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahmindeki bir değişikliği ayırmanın zorluğunun tahmini.

**Dayanak:** 35.4.6. Uygulanan değerleme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahmindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesinde meslek mensubu, muhasebe politikası ile muhasebe tahmindeki değişikliği ayırmanın zor olup olmadığını lme konusunda mesleki yargısını kullanabilmektedir. Bu mesleki yargı kullanımı sonucu; değişikliğin türüne göre finansal tablolar da değişebilmektedir.

### **2.1.5 TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 10'a göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 5'teki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 5**  
**TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			3.4.1.
			14.4.2.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.5.1 TMS 10'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.5.2 TMS 10'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.5.3 TMS 10'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardı kapsamında işletme yönetiminin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.5.4 TMS 10'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Raporlama döneminden sonraki olayların raporlama dönemi sonu itibariyle olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 3.4.1. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar ikiye ayrılır:

- a) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar),
- b) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar).

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesinde meslek mensubu, mesleki yargısını kullanarak raporlama döneminden sonraki olayların raporlama dönemi sonunda var olup olmadığına ilişkin kanıtların olup olmadığına karar vermektedir ve buna göre bilançonun düzeltilip düzeltilmeyeceğine karar vermektedir.

**Konu:** İşletme yönetiminin işletmenin geleceği hakkında vereceği kararı tahmini etme.

**Dayanak:** 14.4.2. İşletme yönetiminin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması

halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, gerçekçi bir alternatifin olup olmadığı konusunda mesleki yargısını kullanabilmektedir. Buna göre finansal tabloların süreklilik esasına göre düzenlenip düzenlenmeyeceğine karar verilmektedir.

### **2.1.6 TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 11'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 6'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 6**  
**TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
23.1.1.	30.2.1.		11.4.1.
24.1.2.			13.4.2.
28.1.3.			14.4.3.
			15.4.4.
			16.4.5.
			17.4.6.
			18.4.7.
			21.4.8.
			22.4.9.
			26.4.10.
			27.4.11.
			32.4.12.
			33.4.13.
			34.4.15
			36.4.16.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.6.1 TMS 11'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Sabit fiyatlı sözleşmede inşaat sözleşmesinin sonucunun tahmini.

**Dayanak:** 23.1.1. Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmini edilebilir:

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesindeki “güvenilir biçimde ölçülebilmesi, ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması, güvenilir biçimde belirlenebilmesi, güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir” kelimelerinin yapısı; tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahmin; inşaat sözleşmelerinin daha sonraki uygulamalarında esas olacaktır.

**Konu:** Maliyet artı kar sözleşmesinde inşaat sözleşmesinin sonucunun tahmini.

**Dayanak:** 24.1.2. Maliyet artı kâr sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmini edilebilir:

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesindeki “işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahmin inşaat sözleşmelerinin daha sonraki uygulamalarında esas olacaktır.

**Konu:** Sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 28.1.3. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmini edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda

yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 28. maddesindeki “ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmini edilebilir” kelimesinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.1.6.2 TMS 11’e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Sözleşmenin tamamlanma aşamalarının belirlenme yöntemleri.

**Dayanak:** 30.2.1. Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- b) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde, tamamlanma aşamasının belirlenme yöntemlerine yer verilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile işletme için hangisinin uygun olacağına karar verilebilmektedir.

#### **2.1.6.3 TMS 11’e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yönetiminin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.6.4 TMS 11’e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanların tahmini.

**Dayanak:** 11.4.1. Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir:

- a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel,
- b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
  - i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar,
  - ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde meslek mensubu, sözleşme gelirlerini belirlerken, nelerin sözleşme geliri bölümünde sınıflandırılacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Müşteri değişikliğinden kaynaklanan gelir artışının ve bunun tutarının tahmini edilmesi.

**Dayanak:** 13.4.2. Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dâhil edilir:

- a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması,
- b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesinde meslek mensubu, gelir tutarının güvenilir ölçülüp ölçülmediği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Ek ödeme taleplerinin kabul edilip edilmeyeceğinin ve buna istinaden gelir tutarının tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 14.4.3. Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dâhil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe

konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dâhil edilir:

- a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması,
- b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, ek ödeme taleplerinin gelir tutarının güvenilir ölçülüp ölçülmediği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Teşvik ödemelerinin sözleşme gelirlerine aktarılıp aktarılmayacağına tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 15.4.4. Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dâhil edilir:

- a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması,
- b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, teşvik ödemelerinin sözleşme gelirine dâhil etme aşamasında, tutarların güvenilir ölçülüp ölçülmediğine ve başarı standartlarına ulaşıp ulaşılamadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Sözleşme maliyetlerinin tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 16.4.5. Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,



b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler,

c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesinde meslek mensubu, ortaya çıkan maliyetlerin sözleşmeyle doğrudan ilişkili olup olmadığı, sözleşme konusu işle ilişkisi kurulup kurulamayacağı veya müşteri tarafından yüklenebilecek kalemlerden olup olmadığını ölçme konusunda mesleki yargısını kullanabilecek ve ona göre maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılmasını gerçekleştirebilecektir.

**Konu:** Doğrudan ilişkili maliyetlerin arızı gelirlerle azaltılması.

**Dayanak:** 17.4.6. Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,

b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,

c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,

d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,

e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri,

f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,

g) Tahmini garanti maliyetleri dâhil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler,

h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirin dâhil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arızı gelirlerle azaltılabilir.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesinde meslek mensubu, doğrudan ilişkili maliyetleri arızı gelirlerle azaltıp azaltmama konusunda mesleki yargısını kullanarak toplam kar

üzerinde bir değişikliğe neden olmasa bile, işletmenin performansının ölçüldüğü kar rakamları üzerinde değişiklik meydana getirebilmektedir.

**Konu:** Doğrudan ilişkili maliyetlerin arızı gelirlerle azaltılması.

**Dayanak:** 18.4.7. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:

- a) Sigorta,
- b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- c) İnşaat genel giderleri.

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde meslek mensubu, işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri makul ve sistematik bir yöntemle dağıtırken mesleki yargısını kullanabilmektedir. Maliyetleri dağıtma işinde meslek mensubu sanki mühendis gibi mesleki yargısıyla maliyetleri doğru hesap kodlarıyla birleştirebilmektedir.

**Konu:** Sözleşme imzalanmasının tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 21.4.8. Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları

dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dâhil edilmezler.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler sözleşmenin yapılmasının muhtemel olup olmaması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilip ölçülememesi konusunda mesleki yargısını kullanabilmektedir. Eğer meslek mensubu sözleşme imzalanması konusunda mesleki yargısını kullanırsa bu maliyetleri direk gider olarak değil sözleşme maliyetleri içinde gösterebilecek veya sözleşme yapılmasını muhtemel görmüyorsa bu maliyetleri direk gider yazabilecektir.

**Konu:** İnşaat sözleşmesinin sonucunun tahmini.

**Dayanak:** 22.4.9. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar 36. madde doğrultusunda gider olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilip öngörülemediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve verdiği kararlar mali tabloları değiştirebilmektedir.

**Konu:** Sözleşme maliyetlerinin tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 26.4.10. Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı 36 ncı Paragraf doğrultusunda derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşıp aşmayacağına ve tutarına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Eğer maliyetlerin gelirleri aşacağı

tahmininde bulunulursa bu tutarı derhal gider yazarak; mali tabloları değiştirebilmektedir.

**Konu:** Sözleşme kapsamında katlanılana maliyetlerin geri alınıp alınmayacağıın tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 27.4.11. Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler " olarak sınıflandırılır.

**Kapsamı:** Standardın 27. maddesinde meslek mensubu, sözleşme maliyetlerinin geri alınabilme olasılığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Bu alınan karara göre de finansal tablolar hazırlanmaktadır.

**Konu:** Sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilir kısmının tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 32.4.12. Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir.

b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde meslek mensubu, inşaat sözleşmesinin sonucunun, güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda gelir kaydedilecek tutara mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilir kısmının tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 33.4.13. Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmini edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini

aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı 36 ncı Paragraf uyarınca doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, sözleşme gelirinden katlanılmış maliyetlerin geri kazanılabilir tutarını mesleki yargısını kullanarak hesaplayabilmektedir. Eğer böyle bir tutar varsa bunu da finansal tablolarda gösterebilmektedir.

**Konu:** Müşteriden geri kazanabilme olasılığı düşük maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 34.4.14. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:

- a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşklar bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar,
- b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,
- c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar,
- d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar,
- e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

**Kapsamı:** Standardın 34. maddesinde meslek mensubu, geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetlerini, mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Bunları gider olarak muhasebeleştirebilmektedir. Böylece meslek mensubu bu kararıyla finansal tablolarda değişiklik yapabilmektedir.

**Konu:** Katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilir kısmının tahmini edilmesi.

**Dayanak:** 36.4.15. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 36. maddesinde meslek mensubu, sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşp aşmayacağını mesleki yargısını kullanarak tespit etmektedir ve bunları gider olarak muhasebeleştirebilmektedir. Bunun sonucu olarak meslek mensubu mesleki yargısıyla finansal tabloları etkileyebilmektedir.

### **2.1.7 TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 12'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 7'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 7**  
**TMS 12 Gelir Vergileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
7.1.1.	33.2.1.		14.4.1.
	61A.2.2.		24.4.2.
			34.4.3.
			37.4.4.
			39.4.5.
			43.4.6.
			44.4.7.
			46.4.8.
			48.4.9.
			56.4.10.
			63.4.11.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.7.1 TMS 12'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığın gelecekte defter tutarının tahmini.

**Dayanak:** 7.1.1. Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

**Kapsamı:** Standardın 7. maddesindeki “gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmaya gerektirmektedir. Yapılacak tahminle, varlığın değeri finansal tablolarda değiştirilebilmektedir.

#### **2.1.7.2 TMS 12’ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Devlet teşviklerinin belirlenme yöntemleri.

**Dayanak:** 33.2.1. Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi esnasında ertelenmiş vergi varlığının olduğu bir durum; varlığa ilişkin vergiye tabi olmayan devlet teşviklerinin ilgili varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilmiş, ancak amortismanına tabi değerinin (diğer bir deyişle, vergiye esas değerinin) hesaplanması sırasında vergisel açıdan böyle bir indirim yapılmamış olduğu durumda söz konusu olur. Anılan durumda, varlığın defter değerinin vergiye esas değerinden düşük olduğu, indirilebilir geçici bir fark doğar. Devlet teşvikleri ertelenmiş gelir olarak da muhasebeleştirilebilir. Bu durumda ertelenmiş gelirin defter değeri ve sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark indirilebilir geçici bir fark olur. İşletme bu iki yöntemden hangisine göre sunum yaparsa yapsın, Paragraf 22 de açıklanan nedenden dolayı ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştiremez.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemleri belirtilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilebilmektedir.

**Konu:** Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 61A.2.2. Kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi de aynı dönemde veya farklı dönemlerde kar veya zarar dışında muhasebeleştirilir. Bu nedenle, aynı veya farklı dönemlerde muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi:

- a) Söz konusu kalemler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (bakınız: 62 nci Paragraf).
- b) Söz konusu kalemler doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 61 A. maddesinde, dönem vergisi ve ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesindeki yöntemler belirtilmiş olup, mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilmektedir.

### **2.1.7.3 TMS 12'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.7.4 TMS 12'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** İşletmenin mahsup faydasından yararlanıp yararlanmayacağını tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 14.4.1. Bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağını olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirir.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, mali zararın işletmeye sağladığı faydadan yararlanıp yararlanmayacağını ve bu tutarın güvenilir olup olmadığının ölçümünü mesleki yargısını kullanarak tespit etmektedir ve bunları varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

**Konu:** Vergiye tabi gelirin olup olmayacağını tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 24.4.2. Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağını muhtemel olması koşuluyla ve ertelenmiş vergi varlığının aşağıda sayılan işlemler sonucunda bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmamış olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, ileriki dönemlerde vergiye tabi gelirin olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi



ona göre muhasebeleştirmektedir. Eğer meslek mensubu, mesleki yargısında vergiye tabi gelir olmadığına karar verirse, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmeyebilecektir.

**Konu:** Vergiye tabi gelirin olup olmayacağına tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 34.4.3. Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 34. maddesinde meslek mensubu, ileriki dönemlerde vergiye tabi gelirin olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Eğer meslek mensubu, mesleki yargısında vergiye tabi gelir olmayacağına karar verirse, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmeyebilecektir.

**Konu:** Vergiye tabi gelirin olup olmayacağına tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 37.4.4. Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 34. maddesinde meslek mensubu, ileriki dönemlerde vergiye tabi gelirin olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Eğer meslek mensubu, mesleki yargısında vergiye tabi gelir olmayacağına karar verirse, ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmeyecektir.

**Konu:** Geçici farkların gelecekte tersine dönüp dönmeyeceğinin tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 39.4.5. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ve iş ortaklarındaki hisseleri ile ilgili tüm vergilendirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki her iki koşulun da mevcut olduğu durumlar hariç, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirir:

- a) Ana ortaklık, yatırımcı veya iş ortaklığındaki ortak olarak işletme geçici farkların tersine dönme zamanlarını kontrol edebilmektedir.
- b) Büyük bir ihtimalle geçici fark öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönmeyecektir.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde meslek mensubu, geçici farkların tersine dönüp dönmeyeceğine ve buna istinaden uygulayacağı muhasebeleştirme yöntemine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Eğer meslek mensubu, mesleki yargısında geçici farkların tersine döneceğine karar verirse işlemi vergi borcu olarak muhasebeleştirebilecek, büyük bir ihtimalle gerçekleşmeyeceğine karar verirse işlem vergi borcu olarak muhasebeleştirmeyecektir.

**Konu:** Öngörülebilir bir gelecekteki kar dağıtımının tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 43.4.6. Bir iş ortaklığında iş ortakları arasındaki anlaşma genellikle kâr dağıtımının nasıl yapılacağını düzenler ve bütün iş ortaklarının onayı ile veya iş ortaklarının belli bir çoğunluğunun onayı ile alınabilecek kararları belirler. Bir iş ortağı kâr dağıtımını kontrol edebiliyorsa ve öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde kâr dağıtımını yapılmayacağı olasılığı varsa, ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde meslek mensubu, gelecekte kar dağıtımını yapıp yapılmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ertelenmiş vergi borcunu muhasebeleştirmeyebilecektir.

**Konu:** Bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki geçici farkların gelecekte tersine dönüp dönmeyeceğinin ve yeterli tutarda vergilendirilebilir gelirin tahmin edilmesi.

**Dayanak:** 44.4.7. Bir işletme bağlı ortaklıklarındaki, şubelerindeki, iştiraklerindeki yatırımları ile iş ortaklıklarındaki paylarından kaynaklanan bütün indirilebilir geçici farklar için yalnız ve yalnız aşağıdaki durumlarla sınırlı olarak ve her iki durumun da muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir:

- a) Geçici farklar öngörülebilir bir gelecekteki süre içinde tersine dönecektir.
- b) Geçici farkların kullanılmasına yeter tutarlarda vergilendirilebilir gelir olacaktır.

**Kapsamı:** Standardın 44. maddesinde meslek mensubu, a ve b bendinde geçici farkların tersine dönüp dönmeyeceğine ve geçici farkların kullanılmasına yetecek gelirin olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar vereebilmektedir ve her iki şartında gerçekleşme olasılığına göre işlemi muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Yürürlüğe girecek vergi oranlarının tahmini.

**Dayanak:** 46.4.8. Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) tutarı raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

**Kapsamı:** Standardın 46. maddesinde meslek mensubu, vergi borçlarının tutarını hesaplarken yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarının belirlemesini mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Bu mesleki yargısını kullanırken, meslek mensubu geçmiş uygulamaları takip etmesi ve muhtemel vergi oranlarını tahmin etmesi gerekmektedir.

**Konu:** Yürürlüğe girecek vergi oranlarının tahmini.

**Dayanak:** 48.4.9. Cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ile borçları genellikle yürürlükteki vergi oranları (ve vergi kanunları) kullanılarak ölçülür. Ancak, bazı durumlarda, hükümetin vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) ilişkin açıklamaları yasalaşma yönünde çok önemli etkiye sahip olabilir ve açıklama yapıldıktan birkaç ay sonraki bir dönemde de yasalaşma gerçekleşebilir. Bu gibi durumlarda vergi varlığı ve borcu açıklanan vergi oranları (veya kanunları) dikkate alınarak hesaplanır.

**Kapsamı:** Standardın 48. maddesinde meslek mensubu, cari ve ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının tutarını hesaplarken hükümetin ileriki dönemleri için açıkladığı vergi oranlarının yasalaşıp yasalaşmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Kar elde etme olasılığının tahmini.

**Dayanak:** 56.4.10. Ertelenmiş vergi varlıklarının defter değerleri her bilanço tarihinde gözden geçirilir. Bir işletme ertelenmiş vergi varlığının tamamından veya bir kısmından yararlanmasına yeterli tutarda vergiye tabi kâr elde etme olasılığı yoksa ertelenmiş vergi

varlığının defter değerini buna paralel olarak azaltır. Bu tür azaltmalar yeterli vergiye tabi kâr olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere tersine döndürülebilir.

**Kapsamı:** Standardın 56. maddesinde meslek mensubu, yeterli tutarda vergiye tabi kar elde etme olasılığı olup olmadığının tespitini mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir. Bu işlem ile ertelenmiş vergi varlığının tutarı da azaltılabilmektedir.

### **2.1.8 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 16'ya göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 8'de olduğu gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 8**  
**TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
0.1.1.	29.2.1.	57.3.1.	0.4.1.
	35.2.2.		7.4.2.
	41.2.3.		8.4.3.
	47.2.4.		9.4.4.
	62.2.5.		14.4.5.
			16.4.6
			20.4.7.
			24.4.8.
			26.4.9.
			33.4.10.
			43.4.11.
			46.4.12
			55.4.13.
			61.4.14

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.8.1 TMS 16'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığın kullanım ömrünün tahmini.

**Dayanak:** 0.1.1 Maddi duran varlıklar:

a) Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan,

b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

**Kapsamı:** Standardın Maddi Duran Varlıkların tanımı bölümündeki “Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmaya gerektirmektedir. Yapılacak tahminle, varlığın finansal durum tablosundaki yeri belli olmaktadır.

### 2.1.8.2 TMS 16’ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Muhasebe politikalarının belirlenme yöntemleri.

**Dayanak:** 29.2.1. Bir işletme muhasebe politikası olarak Paragraf 30’daki maliyet modelini ya da Paragraf 31’deki yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde, işletmenin muhasebe politikası olarak seçeceği yöntemler belirlenmiş olup, seçimlik durum söz konusudur. Mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilebilmektedir.

**Konu:** Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman yöntemleri.

**Dayanak:** 35.2.2.: Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur:

a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39 ve 40’inci paragraflara göre muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesinde, “Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman iki adet yöntem” belirlemiş olup, seçimlik durum söz konusudur ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilmektedir.

**Konu:** Yeniden değerlendirme artışının geçmiş yıl karlarına aktarılma yöntemleri.

**Dayanak:** 41.2.3. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.

**Kapsamı:** Standardın 41. maddesinde, yeniden değerlendirme artışının geçmiş yıl karlarına aktarılması durumunda, yöntemler belirlemiş olup, seçimlik durum söz konusudur ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilmektedir.

**Konu:** Bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarının amortismanın ayrılmasıyla ilgili yöntemler.

**Dayanak:** 47.2.4. Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

**Kapsamı:** Standardın 47. maddesinde, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarının amortismanın ayrılmasıyla ilgili yöntemlere yer verilmiş olup seçimlik durum söz konusudur ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilmektedir.

**Konu:** Amortisman hesaplama yöntemleri.

**Dayanak:** 62.2.5. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı

yöntemlerini içerir. Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.

**Kapsamı:** Standardın 62. maddesinde, amortisman ayırma yöntemlerine yer verilmiş olup, seçimlik durum söz konusudur ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olduğuna karar verilmektedir.

**Konu:** Makul dağıtım yönteminin tahmini.

**Dayanak:** 63.4.11. Bazı istisnai durumlarda kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş (diğer kapsamlı gelir veya ya da doğrudan özkaynaklarda [G]) kalemlerle ilgili olan dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını belirlemek zordur. Aşağıdaki durumlarda bu zorluk ortaya çıkabilir:

- a) Verginin artan oranlı olması halinde vergiye tabi kârın (mali zararın) içinde yer alan belirli bir kaleme hangi vergi oranının uygulanacağına belirlenmesi mümkün değilse,
- b) Vergi oranında veya vergi düzenlemelerinde, daha önce özkaynağa gider veya gelir yazılmış ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcuna neden olmuş bir kalemin tamamını veya bir kısmını etkileyen bir değişiklik olmuşsa,
- c) Bir işletme daha önce özkaynağa borç veya alacak kaydetmiş olduğu bir kalemin tamamı veya bir kısmı ile ilgili olarak önceden muhasebeleştirmemiş olduğu ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmeye veya önceden tamamını muhasebeleştirmiş olduğu durumda, tamamının değil bir kısmının muhasebeleştirilmiş olması gerektiğine karar vermişse.

Yukarıdaki durumlarda, dönem vergisi ve ertelenmiş vergi sonucunu doğuran kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş kalemlerle ilgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya

içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

**Kapsamı:** Standardın 63. maddesinde meslek mensubu, vergi kanunlarına göre makul dağıtım yöntemine; mesleki yargısını kullanarak karar vermektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir.

### **2.1.8.3 TMS 16'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi.

**Dayanak:** 57.3.1. Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün Tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

**Kapsamı:** Standardın 57. maddesinde, yönetime önceki tecrübelerine dayalı olarak yararlı ömrü belirleme hakkı verilmiştir. Bu durum ile yönetime takdir hakkı bırakılmış olup, yönetim bu takdir hakkını kullanabilmektedir.

### **2.1.8.4 TMS 16'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığı elden çıkarmanın maliyetlerinin tahmini.

**Dayanak:** 0.4.1. Bir varlığın kalıntı değeri: Bir varlık tahmini edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

**Kapsamı:** Standartta meslek mensubu, varlığın elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutarı ve tahmini elden çıkarma maliyetlerinin ölçümünü mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir. Bu karar ile daha sonraki özellikle amortisman ve maddi duran varlık satışlarında kar veya zarar değişebilmektedir.



**Konu:** Varlığı elden çıkarmanın maliyetlerinin tahmini.

**Dayanak:** 7.4.2. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- a) Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- b) İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

**Kapsamı:** Standardın 7. maddesinde meslek mensubu, duran varlığın maliyetini finansal tablolara aktarırken, bu kalemlerle ilgili gelecekte ekonomik bir yarar olup olmayacağına ve maliyetinin güvenilir ölçülüp ölçülmediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Bu karar ile daha sonraki özellikle amortisman ve maddi duran varlık satışlarında kar veya zarar değişebilmektedir.

**Konu:** Yedek parça ve bakım malzemelerin maddi duran varlıkla ilişkisinin tahmini.

**Dayanak:** 8.4.3. Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabilirse, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.

**Kapsamı:** Standardın 8. maddesinde, meslek mensubu, yedek parçaların maddi duran varlıklarla ilişkisine mesleki yargısıyla karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Bu karar ile yedek parça kullanıldığında ya direkt gider yazılabilecek ya da amortisman yoluyla itfa edilebilecektir.

**Konu:** Muhasebeleştirmede işletmeye özgü koşulların tahmini.

**Dayanak:** 9.4.4. Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç

ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesinde, meslek mensubu, işletmeye özgü koşulları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Kontrolün büyüklüğünün tahmini.

**Dayanak:** 14.4.5. Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan (bilançodan) çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa edilmiş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmini edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, yapılan kontrolün büyük çaplı olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Eğer kontrol büyük çaplı ise yapılan maliyet defter değerine eklenebilecek, değilse direk gider olarak yazılabilecektir.

**Konu:** Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 16.4.6. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- a) İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı,
- b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,

c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülüktür.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesinde meslek mensubu, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetini oluşturan unsurlardan, maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin maliyetlerin hesaplanmasını mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

**Konu:** Maddi duran varlığın yönetim amaçları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediğinin tahmini.

**Dayanak:** 20.4.7. Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dâhil edilmez.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, bir maddi duran varlık kaleminin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilecek hale gelip gelmediğini mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirerek finansal durum tablosuna aktarabilmektedir.

**Konu:** Takas işleminin ticari boyutunun tahmini.

**Dayanak:** 24.4.8. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

- a) Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- b) Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesidir.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde, meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak takas işleminin ticari olup olmadığına ve takas edilen varlıkların değerinin güvenilir ölçülüp ölçülmediğine karar verebilmektedir.

**Konu:** Varlığın piyasa fiyatının güvenilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 26.4.9. Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir:

- a) İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,
- b) Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılmasıdır.

Bir işletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, paragrafta açıklanan ve gerçeğe uygun değer kullanılması karar vermeye yarayacak noktaların, varlığının sağlanması aşamasında mesleki yargısını kullanabilmektedir.

**Konu:** Varlığın piyasa fiyatının güvenilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 33.4.10. Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmini etmesi gerekebilir.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, maddi duran varlık kaleminin kendine özgü koşullara sahip olup olmadığını tespiti aşamasında mesleki yargısını kullanabilmektedir.

**Konu:** Duran varlığın toplam maliyete göre önemini tahmini.

**Dayanak:** 43.4.11. Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde meslek mensubu, bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçasını tespiti aşamasında mesleki yargısını kullanabilecek ve duran varlık kalemini ayrı ayrı mı yoksa başka duran varlık grubu içinde mi amortismanına tabi tutacağına karar verebilmektedir.

**Konu:** Yararlı ömrün doğru tahmini.

**Dayanak:** 46.4.12. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmini teknikleri kullanılabilir.

**Kapsamı:** Standardın 46. maddesinde, paragrafta konu edilen hesaplamalarla ilgili tahmin teknikleri açıklanmamış, sadece yararlı ömrü doğru yansıtması gerekliliği vurgulanmıştır. Bu noktada meslek mensubu yargısını kullanarak tahminde bulunabilmektedir.

**Konu:** Varlığın kullanım şekline göre tahmin.

**Dayanak:** 55.4.13. Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dâhil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan

kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 55. maddesinde, varlık için istenilen koşulların belirlenmesi ve koşulların oluşup oluşmadığının karara bağlanması meslek mensubunun yargısına bırakılmaktadır ve buna göre amortisman uygulamasına geçilebilecektir.

**Konu:** Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen kullanım şeklinin(üretim) tahmini.

**Dayanak:** 61.4.14. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 61. maddesinde meslek mensubu, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olup olmadığının tespitinde mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve amortisman uygulamasına geçebilmektedir.

### **2.1.9 TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 17'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 9'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 9**  
**TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
4.1.1.			4.4.1.
8.1.2.			16.4.2.
10.1.3.			24.4.3.
12.1.4.			26.4.4.
			27.4.5.
			28.4.6.
			34.4.7.
			40.4.8.
			50.4.9.
			61.4.10.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.9.1 TMS 17'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Kiracının süre uzatımı hakkını kullanıp kullanmayacağını tahmini.

**Dayanak:** 4.1.1. Kiralama süresi: Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

**Kapsamı:** Standardın 4. maddesindeki kiralama süresinin tanımı içindeki “kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ” kelimelerinin yapısı, bazı hakları kullanmasının gerçekleşme derecesinin belirlenmesi açısından tahminde bulunmaya gerektirmektedir.

**Konu:** Mülkiyete ait risklerin devir edilip edilmediğinin tahmini.

**Dayanak:** 8.1.2. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamarlar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamarlar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

**Kapsamı:** Standardın 8. maddesindeki “mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamarlar, mülkiyetine sahip olmaktan

kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar” kelimelerinin yapısı, kiralamanın, faaliyet kiralaması olması ile ilgili karar verme noktasında varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların devrine tahminde bulunmaya gerektirmektedir.

**Konu:** Sözleşmenin özünün tahmini.

**Dayanak:** 10.1.3: Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

- a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,
- b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi,
- c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması,
- d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,
- e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesindeki “şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır, geçeceğinin öngörülmesi, kullanılacağı beklenmesi, ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

**Konu:** Mülkiyete ait risklerin devir edilip edilmediğinin tahmini.

**Dayanak:** 12.1.4. Yukarıda yer alan 10 uncu ve 11 inci paragraflarda bulunan örnek ve göstergeler her zaman ikna edici sonuçlar vermez. Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip



olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiralama sözleşmesi aracılığıyla kiracıya devrinin mümkün olmadığı diğer bazı unsurlardan kesin olarak anlaşılıyorsa, söz konusu kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflanır. Örneğin, bu tür bir durum, kiralama süresi sonunda varlığın gerçeğe uygun değerine eşit değişken bir ödeme içeren ya da koşullu kira ödemeleri bulunan ve sonucunda kiracının varlıkla ilgili bütün risk ve getirilere sahip olmadığı kiralamalarda söz konusu olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 8. maddesindeki “mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar” kelimelerinin yapısı, kiralamanın, faaliyet kiralaması olması ile ilgili karar verme noktasında varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların devrine tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.1.9.2 TMS 17’ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.9.3 TMS 17’ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.9.4 TMS 17’ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Yararlı ekonomik ömrün tahmini.

**Dayanak:** 4.4.1. Yararlı ekonomik ömür:

- a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmini edilen süreyi,
- b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

**Kapsamı:** Standardın 4. Maddesine göre meslek mensubu, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olup olmadığının tespiti aşamasında mesleki yargısını kullanarak tespit edebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir. Kullanılan mesleki yargı ile amortisman giderleri kaleminde değişiklik yapılabilecektir.

**Konu:** Kira ödemelerinin iki varlık arasında güvenilir bir biçimde dağıtılıp dağıtılmadığının tahmini.

**Dayanak:** 16.4.2. Arazi ve bina kiralama işlemlerinin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi amacıyla, gereken durumlarda, asgari kira ödemeleri (peşin ödenenler dâhil), bu varlıkların kira hisselerinin kiralama sözleşmesinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina arasında dağıtılır. Kira ödemelerinin sözü edilen iki varlık arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda, kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak nitelendirildiği, her iki varlığın da faaliyet kiralamasıyla edinildiğinin açık olduğu durumlar hariç, kiralamanın tamamı finansal kiralama kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesinde meslek mensubu, kira ödemelerinin güvenilir bir biçimde dağıtılıp dağıtılmadığına, güvenilir dağıtım yönteminin ne olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ödemeleri ona göre ya finansal kiralamaya ya da tamamını faaliyet kiralamasına aktarabilmektedir.

**Konu:** Doğrudan kiralama işlemiyle ilgili maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 24.4.3. Başlangıç doğrudan maliyetleri genellikle kiralama anlaşmalarının görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşur. Kiracının, doğrudan finansal kiralama işlemine atfedilebilen faaliyetlerine ilişkin maliyetler, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, maliyetin doğrudan finansal kiralama işlemiyle ilgili olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve eğer ödemelerle kiralama arasında ilişki tespit edebilirse bu tutarı varlık olarak muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Finansman giderlerinin dağıtımının tahmini.

**Dayanak:** 26.4.4. Uygulamada kiracı, finansman giderlerinin kira süresine dağıtılması işleminde hesaplamayı kolaylaştırmak amacıyla bazı tahmin yöntemleri kullanabilir.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, finansman giderinin dağıtımını işlemi mesleki yargısını kullanarak belirleyebileceği bir yöntem ile kullanabilecektir. Ancak yöntemle ilgili bir belirleme yapılmamıştır ve konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Mülkiyetin edinilip edinilmeyeceğinin tahmini.

**Dayanak:** 27.4.5. Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibarıyla ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunup bulunmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ona göre itfa süresini belirleyebilmektedir.

**Konu:** Varlığın satın alınıp alınmayacağını tahmini.

**Dayanak:** 28.4.6. Kiralanan varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağını kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla itfa edilir.

**Kapsamı:** Standardın 28. maddesinde meslek mensubu, itfa süresini belirlerken mesleki yargısını kullanarak varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınıp alınmayacağına dair tespitite bulunabilmektedir ve ona göre itfa süresini belirleyebilmektedir.

**Konu:** Kiracının beklediği faydanın zamanlamasının tahmini.

**Dayanak:** 34.4.7. Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yöntemle dayandırılmasa dahi başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 34. maddesinde meslek mensubu, faaliyet kiralamasında giderleştirme ile ilgili olarak başka bir sistematik yaklaşım ve getirilerini belirlemek ve buna göre hareket etmek konusunda mesleki yargısını kullanarak tespitite bulunabilmektedir.

**Konu:** Finansman gelirinin dağıtımının tahmini.

**Dayanak:** 40.4.8. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtımı işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriye yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır.

**Kapsamı:** Standardın 40. maddesinde meslek mensubu, finansman gelirini kiralama süresine dağıtımında sistematik ve rasyonel olmayı hedefleyecek olup; bu hedefe nasıl ulaşılabileceğine standartta yer verilmemiştir. Bu durum meslek mensubunun mesleki yargısıyla belirlenebilmektedir.

**Konu:** Finansman gelirinin dağıtımının tahmini.

**Dayanak:** 50.4.9. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 50. maddesinde meslek mensubu, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntemin olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Ayrıca standart; sistematik yöntemin ne olduğu belirlememiş olup bu konuyu meslek mensubunun yargısına bırakmaktadır.

**Konu:** İşlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olup olmadığını tahmini.

**Dayanak:** 61.4.10. Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kâr veya zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer altında olması durumunda, piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri dolayısıyla karşılanacak zararlar hariç ki bu durumda bunlar ertelenir ve ilgili varlığın Tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa edilir, diğer her türlü kâr ve zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer üzerinde olması durumunda, gerçeğe uygun değeri aşan kısım ertelenir ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa edilir.

**Kapsamı:** Standardın 61. maddesinde meslek mensubu, faaliyet kiralaması ile sonuçlanması, ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

#### **2.1.10 TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 18'e göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 10'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 10**  
**TMS 18 Hasılat Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			12.4.1.
			13.4.2.
			14.4.3.
			15.4.4.
			16.4.5.
			17.4.6.
			18.4.7.
			20.4.8.
			24.4.9.
			25.4.10.
			26.4.11.
			27.4.12.
			33.4.13.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.10.1 TMS 18'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.10.2 TMS 18'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.10.3 TMS 18'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 18 Hasılat Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.10.4 TMS 18'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Benzer özelliklere ve değere sahip malların tahmini.

**Dayanak:** 12.4.1. Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

**Kapsamı:** Standardın 12. maddesinde meslek mensubu, mal veya hizmetlerin benzer özelliklere sahip olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirir.

**Konu:** İşlemin özünün tahmini.

**Dayanak:** 13.4.2. Bu Standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtılabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesinde meslek mensubu, muhasebeleştirme ilkelerini uygularken, bazı durumlarda işin özünü mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** İşlemin özünün tahmini.

**Dayanak:** 14.4.3. Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, tüm koşulların yerine getirilip getirilmediği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Maddede belirtilen koşulların sağlanıp sağlanmadığı, meslek mensubunun konu hakkındaki bilgisine, tecrübesine bağlı olarak değişebilmektedir.

**Konu:** Sahipliğe ilişkin koşulların tahmini.

**Dayanak:** 15.4.4. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, sahiplikle ilgili olarak işleme ilişkin koşulların incelemesini mesleki yargısını kullanarak yapabilmektedir. Bu maddenin 14. madde ile bağlantılı olarak düşünülmesi gereklidir. Buna istinaden sahipliğin devrine mesleki yargı ile karar verilerek ve işlem o anda hasılat olarak muhasebeleştirilebilecektir.

**Konu:** Sahipliğe ilişkin risklerin devam edip etmediğinin tahmini.



**Dayanak:** 16.4.5. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

- a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması,
- b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması,
- c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması,
- d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmamasıdır.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesinde meslek mensubu, işletmenin sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam edip etmediğini mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

**Konu:** Sahipliğe ilişkin risklerin devam edip etmediğinin tahmini.

**Dayanak:** 17.4.6. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmini edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesinde meslek mensubu, işletmenin sahiplikle ilgili önemsiz riskleri taşımaya devam edip etmediğini mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

**Konu:** İşleme ilişkin ekonomik yararların elde edilip edilmeyeceğinin tahmini.

**Dayanak:** 18.4.7. Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılmaya veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde meslek mensubu, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilecek ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir. Vereceği bu kararlar finansal tablolar üzerinde değişiklik yapılabilecektir.

**Konu:** Hizmet sunumuna ilişkin sonuçların tahmini.

**Dayanak:** 20.4.8. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmini edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmini edilebildiği kabul edilir:

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, tüm koşulların yerine getirilip getirilmediği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir.

**Konu:** Hizmet sunumuna ilişkin sonuçların tahmini.

**Dayanak:** 24.4.9. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin Tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, tamamlanma düzeyini güvenilir bir biçimde ölçen yöntemi mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

**Konu:** İşlemin öneminin tahmini.

**Dayanak:** 25.4.10. Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

**Kapsamı:** Standardın 25 maddesinde meslek mensubu, işlemin diğer bütün işlerden önemli olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilecek ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir. Kullandığı bu mesleki yargı ile hasılatın dönemi üzerinde değişikliğe sebep verebilecek ve finansal tabloları değiştirebilecektir.

**Konu:** Hizmet sonucunun tahmini.

**Dayanak:** 26.4.11. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmini edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmini edilip edilmediğini mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir. Kullandığı bu mesleki yargı ile hasılatın dönemi üzerinde değişikliğe neden olabilecek ve finansal tabloları değiştirebilecektir.

**Konu:** Geri kazanılabilir maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 27.4.12. İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmini edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmini edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.

**Kapsamı:** Standardın 27. maddesinde meslek mensubu, işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanıp kazanmayacağını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir. Kullandığı bu mesleki yargı ile hasılatın dönemi üzerinde değişikliğe sebep verebilecek ve finansal tabloları değiştirebilecektir.

**Konu:** Sözleşme hükümlerinin özünün tahmini.

**Dayanak:** 33.4.13. İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, sözleşme hükümlerinin özünü kavrama ve sistematik ve gerçekçi bir yöntem bulma konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilecektir. Madde belirtilen yöntemin ne olduğuna meslek mensubu kendisi karar verecektir.

### 2.1.11 TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti

TMS 19'a göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 11'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 11**  
**TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

Tahmin Gereken Yerler	Seçimlik Durumlar	Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar	Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar
19.1.1.		57.3.1.	14.4.1.
79.1.2.			17.4.2.
			30.4.3.
			32.4.4.
			52.4.5.

**Kaynak:** Yazar

#### 2.1.11.1 TMS 19'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** İkramiye ödemelerinin tahmini.

**Dayanak:** 19.1.1. Bir işletmenin yasal olarak ikramiye ödeme yükümlülüğü bulunmayabilir. Ancak işletmeler, bazı durumlarda, ikramiye ödemeyi alışkanlık haline getirmiş olabilir. Böyle durumlarda, ikramiyeyi ödemekten daha gerçekçi bir alternatifi olmaması nedeniyle, işletme, zımni kabulden doğan bir yükümlülük altına girmiş olur. Söz konusu zımni kabulden doğan yükümlülüğün ölçümü, bazı çalışanların ikramiye almaksızın işletmeden ayrılmaları ihtimalini de yansıtır.

**Kapsamı:** Standardın 19. Maddesindeki, “ikramiye ödemeyi alışkanlık haline getirmiş, daha gerçekçi bir alternatifi olmaması nedeniyle” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Bu tahminle işletmenin yükümlülük altına girip girmediğinin kararı verelebilecektir.

**Konu:** Kredi verenlerin makul gördüğü riskin tahmini.

**Dayanak:** 79.1.2. İskonto oranı önemli bir etkiye sahip bir aktüeryal varsayımdır. İskonto oranı paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtır.

Ayrıca, işletmenin kredi verenlerinin makul gördüğü işletmeye özgü kredi riskini veya gelecekteki deneyimlerin aktüeryal varsayımlardan farklı olması riskini de yansıtmaz.

**Kapsamı:** Standardın 79. Maddesindeki, “kredi verenlerinin makul gördüğü” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmaya gerektirmektedir.

#### **2.1.11.2 TMS 19’a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.11.3 TMS 19’a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Aktüer kullanıp kullanılmaması.

**Dayanak:** 57.3.1. Bu Standart, işten ayrılma sonrasına ilişkin önemli nitelikteki tüm fayda yükümlülüklerinin ölçülmesinde yetkin bir aktüerin kullanımını zorunlu tutmamakla birlikte, bunu teşvik eder. İşletmeler, uygulamaya yönelik sebeplerden ötürü, yükümlülüklerle ilişkin ölçme işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde yapılabilmesini teminen raporlama dönemi sonundan önce yetkin bir aktüer kullanabilir. Ancak, söz konusu ölçme işlemlerinin sonuçları, raporlama dönemi sonuna kadar olan dönemde ortaya çıkan önemli nitelikteki işlemler ve diğer önemli değişiklikler (piyasa fiyatlarındaki ve faiz oranlarındaki değişiklikleri içeren) çerçevesinde güncellenir.

**Kapsamı:** Standardın 57. maddesi ile yönetime aktüer kullanma konusunda takdir hakkı verilmektedir.

#### **2.1.11.4 TMS 19’a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Ücretli izinlerin maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 14.4.1. Bir işletme, biriken ücretli izinlerin tahmini maliyetlerini, raporlama dönemi sonu itibarıyla, birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçer.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, biriken ücretli izinlerin tahmini maliyetlerini mesleki yargısını kullanarak hesaplayabilecek ve işlemi ona göre

muhasebeleştirebilecektir. Madde, belirtilen yöntemin ne olduğuna meslek mensubu kendisi karar verecektir.

**Konu:** Kar paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 17.4.2. İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki durumlarda, kâr paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetleri 10'uncu Paragraf çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

a) Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,

b) Yükümlülüğün makul bir şekilde tahmini edilebilmesidir.

İşletmenin ödeme yapmaktan başka bir seçeneğinin olmaması durumunda mevcut bir yükümlülük doğar.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesinde meslek mensubu, tahmini maliyetleri muhasebeleştirirken; a ve b bentlerinde sayılan şartların oluşup oluşmadığı konusunda mesleki yargısını kullanarak tespitte bulunabilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir. Meslek mensubu kullandığı mesleki yargı ile finansal tablolar üzerinde değişiklik yapabilecektir.

**Konu:** Tanımlanmış faydalara ait bilgilerin düzeyinin tahmini.

**Dayanak:** 30.4.3. Tanımlanmış fayda planı niteliğinde olan ve çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları açısından, tanımlanmış faydaların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yeterli düzeyde bilgi bulunmaması durumunda, işletme;

a) İlgili planı, sanki tanımlanmış katkı planıymış gibi Paragraf 44-46'da yer alan hükümlere göre muhasebeleştirir.

b) Aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar:

i) İlgili planın tanımlanmış fayda planı olduğunu,

ii) Tanımlanmış fayda planlarındaki gibi muhasebeleştirilmesine engel teşkil eden bilgi eksikliğinin sebebi.

c) Plandaki fazla veya eksik değerin gelecekteki katkıları etkileyebilecek olması durumunda, aşağıdaki hususları da kamuoyuna açıklar:

- i) Söz konusu fazla veya eksik değer hakkındaki mevcut bilgiler,
- ii) İlgili fazla veya eksik değerin belirlenmesinde kullanılan yöntem,
- iii) Varsa, bunun işletmeye etkileri.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde meslek mensubu, tanımlanmış faydaların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yeterli düzeyde bilgi bulunup bulunmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

**Konu:** Tanımlanmış faydalara ait bilgilerin düzeyinin tahmini.

**Dayanak:** 32.4.4. Tanımlanmış fayda planı niteliğinde olan ve birden fazla işvereni kapsayan bir plan hakkında yeterli bilginin elde edilebilmesi durumunda, işletme, tanımlanmış fayda planı yükümlülüklerine isabet eden payını, plan varlıklarını ve işten ayrılma sonrası yükümlülüklerini diğer tanımlanmış fayda planları ile aynı şekilde muhasebeleştirir. Buna karşın, bazı zamanlarda işletme, muhasebe tekniği açısından, ilgili planın finansal durumu içerisindeki payını ve planın performansını güvenilir bir şekilde belirleyemeyebilir. Bu durum,

- a) İşletmenin, plan hakkında, bu Standardın hükümlerini karşılamaya yetecek derecede bilgi sahibi olmaması,
- b) Planın katılımcı işletmeleri, diğer işletmelerin mevcut ve eski çalışanlarına ilişkin aktüeryal risklerine maruz bırakması sonucunda, ilgili yükümlülüklerin, plan varlıkları ile maliyetlerinin, plana katılan işletmelere dağıtılmasına esas teşkil edecek tutarlı ve güvenilir bir temelin bulunmamasına sebep olur.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde meslek mensubu, tanımlanmış faydaların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yeterli düzeyde bilgi bulunup bulunmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

**Konu:** Gayri resmi uygulamalarının tahmini.



**Dayanak:** 52.4.5 Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde, sadece bu planlar kapsamındaki yasal yükümlülüklerin değil, aynı zamanda işletmelerin gayri resmi uygulamalarından kaynaklanan zımnî kabulden doğan yükümlülüklerin de dikkate alınması gerekir. Gayri resmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir seçeneğinin bulunmadığı durumlarda, zımnî kabulden doğan yükümlülük yaratır. İşletmenin gayri resmi uygulamalarında meydana gelen bir değişikliğin çalışanları ile arasındaki ilişkilerinde kabul edilemez zararlara yol açması, bu tür yükümlülükler için örnek olarak verilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 52. maddesinde meslek mensubu, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir seçeneğinin bulunup bulunmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilecektir ve işlemi ona göre muhasebeleştirecektir.

#### **2.1.12 TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 20'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 12'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 12**  
**TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	13.2.1.		7.4.1.
	23.2.2.		18.4.2.
	25-27.2.3.		19.4.3.
	29.2.4.		

**Kaynak:** Yazar

##### **2.1.12.1 TMS 20'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### 2.1.12.2 TMS 20'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 13.2.1. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği "gelir yaklaşımı".

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemleri ile ilgili tekniklere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Parasal olmayan teşviklerin kayıt yöntemleri.

**Dayanak:** 23.2.2. Bir devlet teşviği, işletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir. Böyle durumlarda teşvik konusu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi genel uygulamadır. Bazı durumlarda izlenen alternatif yöntem, varlık ve teşviğin nominal değeri üzerinden kaydedilmesidir.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemleri ile ilgili tekniklere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Varlıklara ilişkin devlet teşviklerin kayıt yöntemleri.

**Dayanak:** 25-27.2.3. 25.Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir:

26. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

27. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabii varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.

**Kapsamı:** Standardın 25, 26, 27. maddelerinde, varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesindeki yöntemlere, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda gösterilme yöntemleri.

**Dayanak:** 29.2.4. Gelire ilişkin teşvikler bazı durumlarda kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" genel başlığı altında, alternatif olarak da ilgili giderlerden düşülerek gösterilir

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde, gelire ilişkin teşviklerin gelir tablosunda gösterimi ile ilgili yöntemleri ile ilgili tekniklere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

### **2.1.12.3 TMS 20'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.12.4 TMS 20'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Makul güvencenin tahmini.

**Dayanak:** 7.4.1. Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dâhil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, aşağıdaki koşulların gerçekleşeceğine dair makul bir güvence oluşmadan finansal tablolara yansıtılmaz:

a) Elde edilmesi için gerekli koşulların işletme tarafından yerine getirilmesi,

b) Teşviğin işletme tarafından elde edilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 7. maddesinde meslek mensubu, devlet teşviklerinin finansal tablolara aktarılmasında makul bir güvence olup olmadığına ve maddede sayılan şartların sağlanıp sağlanmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir.

**Konu:** Yükümlülüklerin tahmini.

**Dayanak:** 18.4.2. Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirebilir ve ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Örneğin, üzerine bina inşa edilmesi koşuluyla alınan bir arsa teşviğinin, binanın ömrü boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde meslek mensubu, amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler belirli yükümlülüklerin yerine getirilmesini gerektirip gerektirmediğini mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve bunların neler olduğuna madde metninde yer verilmemiştir.

**Konu:** Teşvikin kazanılacağı dönemin tahmini.

**Dayanak:** 19.4.3. Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 19. maddesinde meslek mensubu, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir. Teşviğin dağıtılması noktasında meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Teşvikin kazanılacağı dönemin tahmini.

**Dayanak:** 19.4.3. Teşvikler bazı durumlarda birçok koşulun yerine getirilmesini gerektiren bir finansal veya mali yardım paketinin parçası olarak alınabilir. Böyle durumlarda, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde özen gösterilmelidir. Bu gibi durumlarda teşviğin bir bölümünü belli bir esasa göre, diğer bölümünü de başka bir esasa göre ilgili dönemlere dağıtmak uygun olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 19. maddesinde meslek mensubu, teşviğin kazanılacağı dönemleri belirleyen maliyet ve giderleri ortaya çıkaran koşulların belirlenmesinde mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Teşviğin dağıtılması noktasında meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

### **2.1.13 TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 21'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 13'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 13**  
**TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	30.2.1.	12.3.1.	15.4.1.
		38.3.2.	22.4.2.
			40.4.3.
			46.4.4.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.13.1 TMS 21'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.13.2 TMS 21'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 30.2.1. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde, parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirme yöntemlere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınarak ve mesleki yargı kullanımı ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilmektedir.

### **2.1.13.3 TMS 21'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Para biriminin belirlenmesi.

**Dayanak:** 12.3.1. Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bu yaklaşımın bir parçası olarak yönetim, işletmenin geçerli para biriminin tespitinde destekleyici bilgileri içeren 10 uncu ve 11 inci Paragraflardaki göstergeleri dikkate almadan önce, 9 uncu Paragraftaki göstergelere öncelik verir.

**Kapsamı:** Standardın 12. maddesi ile yönetime para biriminin belirlenmesi konusunda takdir hakkı verilmiştir.

**Konu:** Finansal tablolardaki para biriminin belirlenmesi.

**Dayanak:** 38.3.2. İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesi ile yönetime finansal tablolardaki para biriminin belirlenmesi konusunda takdir hakkı verilmiştir.

#### **2.1.13.4 TMS 21'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** İşlemin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğinin tahmini.

**Dayanak:** 15.4.1. Bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır ve bu Standardın 32 nci ve 33 üncü Paragraflarına göre muhasebeleştirilir. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borcun öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşme ihtimaline mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Kullanılacak kurun tahmini.

**Dayanak:** 22.4.2. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, gerçek kuru tespit aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Kullanılacak kurun tahmini.

**Dayanak:** 40.4.3. Uygulama kolaylığı nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama

kurunun kullanılması mümkündür. Ancak, döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

**Kapsamı:** Standardın 40. maddesinde meslek mensubu, işlemin yapıldığı tarihe yakın yaklaşık bir kuru mesleki yargısını kullanarak hesaplayabilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Ortalama kurun hesaplama yöntemine madde metninde yer verilmemiş olup, bu konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Farklı tarihler arasındaki önemli işlem ya da olayların tahmini.

**Dayanak:** 46.4.4. Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmeninkinden farklı bir tarih itibarıyla olması durumunda, yurtdışındaki işletme raporlayan işletmenin finansal tablolarının tarihiyle aynı tarihli ilave tablolar hazırlar. Bu yapılmadığında, TMS 27 farkın üç ayı geçmemesi ve farklı tarihler arasında gerçekleşen önemli işlem ya da olayların etkilerini yansıtacak şekilde düzeltmeler yapılması koşuluyla, farklı bir raporlama tarihi kullanılmasına izin verir. Böyle bir durumda, yurtdışındaki işletmenin aktifleri ve pasifleri kendi raporlama dönemi sonundaki döviz kurundan çevrilir. Raporlayan işletmenin raporlama dönemi sonuna kadar olan önemli döviz kuru değişimleri için TMS 27'ye uygun olarak düzeltmeler yapılır. Aynı yaklaşım, "TMS 28, İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara" özkaynak yönteminin uygulanması ile iş ortaklıklarına oransal konsolidasyon uygulanmasında da kullanılır.

**Kapsamı:** Standardın 46. maddesinde meslek mensubu, farklı tarihler arasındaki raporlamada arada gerçekleşen önemli işlem ve olayları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

#### **2.1.14 TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 23'e göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 14'deki gibi tespit edilmiştir.



**Tablo 14**  
**TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	15.2.1.		8,9.4.1.
			21.4.2.
			24.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.14.1 TMS 23'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.14.2 TMS 23'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalama hesaplama yöntemleri.

**Dayanak:** 15.2.1. Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini kullanmaları daha uygundur.

**Kapsamı:** Standardın 15. Maddesinde, borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplama yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine karar verilirken işletmenin içinde bulunduğu çevre dikkate alınacak ve mesleki yargı kullanımını ile hangisinin işletme için uygun olacağına karar verilebilecektir.

#### **2.1.14.3 TMS 23'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.14.4 TMS 23'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 8-9.4.1. 8.İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

9. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bir işletmenin “TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardını uygulaması durumunda; borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29’ un 21 inci Paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 8. ve 9. maddelerinde meslek mensubu, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini ve bunların güvenilir ölçülüp ölçülmediğine mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Muhasebeleştirme aşamasında doğrudan ilişki tespit ederse borçlanma maliyetlerini varlığın maliyetine kaydederek amortisman yoluyla itfa edilmektedir.

**Konu:** Geçici gecikmenin mahiyetinin tahmini.

**Dayanak:** 21.4.2. Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışlagelmiş bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi

nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, geçici gecikmenin varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirlenmemiş tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Geçici gecikmenin mahiyetinin tahmini.

**Dayanak:** 24.4.3. Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, parçaların kullanılabilip kullanılamadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup, tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır.

#### **2.1.15 TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 24'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 15'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 15**  
**TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
10.1.1.			
23.1.2.			

**Kaynak:** Yazar

### **2.1.15.1 TMS 24'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** İlişkinin özünün tahmini.

**Dayanak:** 10.1.1. Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesindeki “ilişkinin özü dikkate alınır” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

**Konu:** İlişkinin özünün tahmini.

**Dayanak:** 23.1.2. İlişkili taraf işlemlerinin, piyasa şartlarında muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar, yalnızca söz konusu koşulların doğrulanabilir olması halinde yapılır.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesindeki “muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle açıklama yapılıp yapılmayacağına karar verilmektedir.

### **2.1.15.2 TMS 24'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.15.3 TMS 24'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.15.4 TMS 24'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı kapsamında meslek mensubunun takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### 2.1.16 TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti

TMS 26'ya göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 16'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 16**  
**TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

Tahmin Gereken Yerler	Seçimlik Durumlar	Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar	Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar
8.1.1.	17.2.1.		35.4.1.
	23.2.2.		
	28.2.3.		

**Kaynak:** Yazar

#### 2.1.16.1 TMS 26'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Emeklilik fayda planı anlaşmalarının tahmini.

**Dayanak:** 8.1.1. Emeklilik fayda planları: Bir İşletmenin çalışanlarına, hizmetlerinin bitiminde veya bitimi sonrasında (yıllık gelir veya defaten ödeme şeklinde) sağlayacağı faydaların veya bu faydalara ilişkin katkıların; bir belgede yer alan koşullara veya işletmenin uygulamalarına dayanılarak emeklilik öncesinde belirlenebildiği veya tahmini edilebildiği anlaşmalardır.

**Kapsamı:** Standardın 8. Maddesindeki, Emeklilik Fayda Planları tanımında yer alan “muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Madde metninin kendisi tahminde bulunmayı gerektirir niteliktedir.

#### 2.1.16.2 TMS 26'ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Tanımlanmış fayda planlarının finansal tablolarda gösterilme yöntemleri.

**Dayanak:** 17.2.1. Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin finansal tablolar, aşağıda yer alanlardan herhangi birini içerir:

a) Aşağıdaki hususları gösteren bir tabloyu:

- i) Sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıkları;
  - ii) Taahhüt edilen emeklilik fayda haklarının, kazanılmış ve kazanılmamış haklar olarak ayırım yapılmak suretiyle gösterildiği bugünkü aktüeryal değerlerini,
  - iii) Ortaya çıkan fazla ya da açığı,
- b) Aşağıdakilerden herhangi birini içeren, sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar tablosunu:
- i) Taahhüt edilen emeklilik fayda haklarının, kazanılmış ve kazanılmamış haklar olarak ayırım yapılmak suretiyle gösterildiği bugünkü aktüeryal değerlerini gösterir bir ifade içeren,
  - ii) Ekinde bulunan aktüeryal rapordaki buna ilişkin bilgiye atıf yapılan.

Finansal tabloların düzenlendiği tarihte, herhangi bir aktüeryal değerlemenin yapılmamış olması durumunda; yapılmış olan en son değerlendirme esas alınır ve değerlendirme tarihiyle birlikte açıklanır.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesinde, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin finansal tabloların içeriği ile ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Emeklilik fayda planlarının beklenen ödemelerinin bugünkü değerini hesaplama yöntemleri.

**Dayanak:** 23.2.2. Emeklilik faydalarından beklenen ödemelerin bugünkü değeri, katılımcıların ilgili dönem maaş düzeyleri veya emekli olacakları tarihe kadar olan sürede öngörülen maaş düzeyleri kullanılarak hesaplanabilir ve raporlanabilir.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde, emeklilik faydalarından beklenen ödemelerin bugünkü değerinin hesaplanmasıyla ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Tanımlanmış fayda planlarında bilgi gösterim yöntemleri.

**Dayanak:** 28.2.3. Tanımlanmış fayda planlarında bilgi, aşağıda yer alan ve her biri aktüeryal bilgiye ilişkin farklı sunum ve açıklama yöntemlerini yansıtan gösterim şekillerinden biri kullanılmak suretiyle gösterilir:

- a) Finansal tablolarda; sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıkları, taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerini ve bunların sonucunda ortaya çıkan fazlalık veya açığı gösteren bir tablo yer alır. İlgili plana ilişkin finansal tablolar, sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklardaki ve taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerindeki değişimi gösteren tablolar da içerir. Söz konusu finansal tablolarla birlikte, taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerini destekleyen ayrı bir aktüer raporu da bulunabilir.
- b) Sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar tablosunu ve sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar değişim tablosunu içeren finansal tablolar. Taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri, ilgili tabloların dipnotlarında açıklanır. Söz konusu finansal tablolarla birlikte, taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerini destekleyen bir aktüer raporu da bulunabilir.
- c) Sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar tablosu ve sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar değişim tablosu ile birlikte, ayrı bir aktüer raporunda yer alan taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü değerini içeren finansal tablolar.

**Kapsamı:** Standardın 28. maddesinde, tanımlanmış fayda planlarında bilginin gösterimi ile ilgili yöntemlere yer verilmiş olup, her üç yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.1.16.3 TMS 26'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### 2.1.16.4 TMS 26'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Geçici gecikmenin mahiyetinin tahmini.

**Dayanak:** 35.4.1. Emeklilik fayda planları aracılığıyla hazırlanan raporlar, uygulanabilmelerinin mümkün olması durumunda, aşağıdaki hususları içerir:

- a) Aşağıdakileri açıklayan, sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıklar tablosu;
  - i) Uygun olarak sınıflandırılmış dönem sonu varlıklar,
  - ii) Varlıkların değerlendirme esasları,
  - iii) Sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıkların %5'ini veya herhangi bir sınıf veya türdeki menkul kıymetin %5'ini aşan bir yatırıma ilişkin ayrıntılar,
  - iv) İşveren nezdinde yapılan yatırımların ayrıntısı,
  - v) Taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri dışındaki yükümlülükler,
- b) Aşağıdakileri gösteren, sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıklar değişim tablosu;
  - i) İşveren katkıları,
  - ii) Çalışan katkıları,
  - iii) Faiz veya kâr payı gibi yatırım gelirleri,
  - iv) Diğer gelirler,
  - v) Fayda ödemeleri veya borçları (örneğin emeklilik, ölüm ve sakatlık yardımları ile defaten ödenen tutarları içerecek detayda),
  - vi) Yönetim giderleri,
  - vii) Diğer giderler,
  - viii) Gelir üzerindeki vergiler,



- ix) Yatırımların elden çıkarılmasından kaynaklanan kâr ve zararlar ile yatırımların değerindeki değişmeler,
- x) Diğer planlardan ve diğer planlara yapılan transferler,
- c) Fonlama politikasına ilişkin açıklama.
- d) Tanımlanmış fayda planları açısından, ilgili plan şartlarında taahhüt edilen faydalar esas alınarak şimdiye kadar verilen hizmetler için cari veya öngörülen maaş düzeyleri dikkate alınarak hesaplanan taahhüt edilen emeklilik faydalarının (kazanılmış ve kazanılmamış haklar arasındaki ayrımı içerebilen) aktüeryal bugünkü değeri; bu bilgiler, finansal tablolarla bir arada yorumlanacak, bunlara eşlik eden bir aktüeryal raporda da yer alabilir.
- e) Tanımlanmış fayda planları açısından, yapılan önemli aktüeryal varsayımlar ile taahhüt edilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesinde meslek mensubu, hazırlanan raporların sunumunda bentte sayılanların mümkün olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ona göre ek tabloları düzenleyip düzenlemeyeceğine belirleyebilmektedir.

#### **2.1.17 TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 27'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 17'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 17**  
**TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
13.1.1.	37.2.1.		22.4.1.
14.1.2.	38.2.2.		23.4.2.
32.1.3.			33.4.3.

**Kaynak:** Yazar

### 2.1.17.1 TMS 27'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Delillerin durumunun tahmini.

**Dayanak:** 13.1.1. Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir şirketteki oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilir. Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, ana ortaklık bir şirketteki oy haklarından yarısına veya daha azına sahip olsa da, kontrolün var olduğu kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesindeki “aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça ” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Tahminde bulunan; delil olup olmadığına, delillerin açık olup olmadığına mesleki yargısıyla karar verebilmektedir.

**Konu:** Potansiyel oy haklarının kullanımlarının tahmini.

**Dayanak:** 14.1.2. Bir işletme; hisse senedi il mühaberleri, hisse-alım opsiyonu, adi hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynağa dayalı finansal araçlara ya da buna benzer kullanıldığında veya dönüştürüldüğünde başka bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarıyla ilgili işletmeye oy gücü veren ya da başka bir tarafın oy gücünü azaltan (potansiyel oy hakları) araçlara sahip olabilir. Bir işletmenin diğer bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını kontrol etme gücü olup olmadığının değerlendirilmesinde, başka bir işletme elde tutulan potansiyel oy hakları dâhil olmak üzere, mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy haklarının varlığı ve etkisi dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilmesi veya dönüştürülebilmesi gibi durumlar söz konusu olduğunda, o an için mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy hakkı olarak değerlendirilmez.

**Kapsamı:** Standardın 14. Maddesindeki, “Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilmesi veya dönüştürülebilmesi gibi durumlar söz konusu olduğunda” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Tahminde bulunan, potansiyel oy haklarının gelecekteki kullanımları hakkında mesleki yargısıyla karar verebilmektedir.

### 2.1.17.2 TMS 27'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Yatırımın gerçeğe uygun değeri bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedildiği tarih itibariyle muhasebeleştirilme yöntemleri.

**Dayanak:** 37.2.1. Eski bağlı ortaklıkta sahip olunan herhangi bir yatırımın gerçeğe uygun değeri bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedildiği tarih itibariyle, “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı uyarınca finansal varlık olarak ilk muhasebeleştirilmesindeki gerçeğe uygun değeri olarak veya uygun olması durumunda bir iştirakteki veya müştereken kontrol edilen işletmedeki yatırımın ilk muhasebeleştirilmesindeki maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

**Kapsamı:** Standardın 37. maddesinde, bir yatırımın gerçeğe uygun değeri bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedildiği tarih itibariyle muhasebeleştirilmesindeki tutarı belirten yöntemlere yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 38.2.2. Bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletme, bu tablolarda yer alan bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlarını;

a) Maliyet değeriyle,

b) TFRS 9 ve TMS 39'a uygun olarak muhasebeleştirir.

Bu tür durumlarda, yatırımların TFRS 9 ve TMS 39'a göre muhasebeleştirilmesinde bir değişiklik olmaz.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesinde, bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletme, bu tablolarda yer alan bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlarını muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilmektedir.

### **2.1.17.3 TMS 27'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 27 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.1.17.4 TMS 27'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Farklı dönemlerin birleştirilmesinin mümkün olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 22.4.1. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklığının finansal tabloları aynı tarih itibariyle hazırlanmış olmalıdır. Ana ortaklık ve bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, bağlı ortaklık konsolidasyon amacıyla ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihli ilave finansal tablolar hazırlar.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, ana ortaklık ve bağlı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, aynı tarihli finansal tablo hazırlarken bunun mümkün olup olmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ona göre aynı tarihli finansal tablo düzenleyip düzenlemeyeceğine belirleyebilmektedir.

**Konu:** Farklı dönemlerin birleştirilmesinin mümkün olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 23.4.2. 22'nci paragrafa uygun olarak konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda, iki tarih arasında geçen süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olaylar ilgili finansal tablolara yansıtılır. Her durumda, ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olamaz. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerinin farklılığı dönemler itibariyle aynı olmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde meslek mensubu, finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda, iki tarih arasında geçen süre zarfında gerçekleşen önemli

işlem ve olayları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Madde metninde, önemli işlem ve olaylar açıklamamış ve bunların tespiti mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Ekonomik etkilerin tahmini.

**Dayanak:** 33.4.3. Ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü iki ya da daha fazla düzenleme (işlem) ile kaybedebilir. Ancak bazı durumlar birden fazla düzenlemenin tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesine işaret eder. Düzenlemelerin tek bir işlem olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmemesinin belirlenmesinde, ana ortaklık, düzenlemenin bütün koşul ve ilkelerini ve bunların ekonomik etkilerini göz önünde bulundurur. Aşağıda ifade edilenlerden bir ya da birden fazlası, ana ortaklığın çoklu düzenlemeleri tek bir düzenleme olarak muhasebeleştirmesini işaret edebilir:

- a) Çoklu düzenlemelerin aynı anda ya da birbirine bağlı olarak gerçekleşmesi.
- b) Düzenlemelerin genel bir ticari etkiye ulaşmak amacıyla tasarlanmış tek bir işlem oluşturması.
- c) Bir düzenlemenin meydana gelmesinin en az bir başka düzenlemenin de meydana gelmesine bağlı olması.
- d) Bir düzenlemenin, kendi başına ekonomik olarak doğrulanmaması, ancak, diğer başka düzenlemelerle beraber göz önünde bulundurulduğunda ekonomik olarak doğrulanması. Hisse senetlerinin piyasa fiyatının altındaki bir fiyata elden çıkarılması ve bunun sonradan piyasa fiyatının üzerinde oluşan elden çıkarma fiyatıyla telafi edilmesi bu duruma örnektir.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, düzenlemelerin tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesinde, bütün koşullarını, ilkelerini ve bunların ekonomik etkilerini göz önünde bulundururken bir yöntem belirtmemiş olayı tamamen mesleki yargıya bırakmıştır.

#### **2.1.18 TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 28'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 18'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 18**  
**TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			24.4.1.
			25.4.2.
			26.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.18.1 TMS 28'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.18.2 TMS 28'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.18.3 TMS 28'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.18.4 TMS 28'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Ekonomik etkilerin tahmini.

**Dayanak:** 24.4.1. Yatırımcı işletme tarafından özkaynak yönteminin uygulanmasında, iştirakin elde edilebilen en yakın tarihli finansal tabloları kullanılır. İştirakin ve iştirak edenin raporlama dönemi sonunun farklı olması durumunda iştirak, uygulamada mümkün olduğu sürece, iştirak edenin kullanımını amacıyla finansal tablolarını yatırımcı işletmenin raporlama tarihi itibariyle hazırlar.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, iştirakin ve iştirak edenin raporlama dönemi sonunun farklı olması durumunda finansal tabloları yatırımcı

işletmenin raporlama tarihi itibarıyla düzenlemenin mümkün olup olmadığı konusunda mesleki yargısını kullanabilmektedir.

**Konu:** Ekonomik etkilerin tahmini.

**Dayanak:** 25.4.2. 24'üncü paragraf uyarınca özkaynak yöntemi uygulamasında kullanılan iştirak finansal tablolarının, yatırımcının raporlama tarihinden farklı bir tarihte hazırlanması durumunda; söz konusu tarih ile yatırımcının finansal tablolarının hazırlandığı tarih arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkilerinin yansıtılmasına yönelik olarak gereken düzeltmeler yapılmalıdır. Her durumda, iştirakin raporlama dönemi sonu ile yatırımcının raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan daha fazla olamaz. Raporlama dönemlerinin uzunluğunun ve raporlama tarihleri arasındaki her türlü farklılığın dönemler itibarıyla aynı olması gerekir.

**Kapsamı:** Standardın 25. maddesinde meslek mensubu, finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda, iki tarih arasında geçen süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olayları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Madde metninde, önemli işlem ve olaylar açıklanmamış ve bunların tespiti mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Ekonomik etkilerin tahmini.

**Dayanak:** 26.4.3. Yatırımcı işletmenin finansal tabloları benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, yatırımcı işletmelerin finansal tablolarındaki benzer işlemler ve benzer koşulları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

### **2.1.19 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 29'a göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 19'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 19**  
**TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında**  
**Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			3.4.1.
			22.4.2.
			27.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.19.1 TMS 29'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.19.2 TMS 29'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.19.3 TMS 29'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.19.4 TMS 29'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Finansal tabloların düzeltme zamanının tahmini.

**Dayanak:** 3.4.1. Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu Standartta göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir:



- a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb suretiyle değerlendirilir.
- b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir.
- c) Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir.
- d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır.
- e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı % 100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

**Kapsamı:** Standardın 3. maddesinde meslek mensubu, finansal tabloların ne zaman gerekli hale geleceğini mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Madde metninde belirtildiği üzere nüfusun çoğunluğunun tahminleri mesleki yargıyla çözülebilmektedir.

**Konu:** Faiz tutarının tespitinin pratikliğinin tahmini.

**Dayanak:** 22.4.2. Bir işletme, açık bir faiz yükü oluşturmadan ödemeyi ertelemeye izin veren bir anlaşma çerçevesinde varlık edinebilir. Faiz tutarının tespitinin pratik olmadığı durumlarda; böyle aktifler iktisap tarihinden değil, ödeme tarihinden itibaren düzeltilir.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, faiz tutarının tespitinin pratik olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve vereceği karara göre düzeltme işlemini yapabilmektedir.

**Konu:** Kazanç ve kaybın tahmini.

**Dayanak:** 27.4.3. Enflasyon döneminde, aktif ve borçlarının bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı oranda, parasal borçlarından daha fazla parasal varlık taşıyan bir işletme satın alma gücünü kaybederken, parasal varlıklarından daha fazla parasal borç taşıyan bir işletme ise satın alma gücü kazanır. Bu net kârdaki kazanç ya da kayıplar, parasal olmayan aktiflerin, özkaynakların, kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin ve endekse bağlı varlık ve borçların düzeltme farklarından kaynaklanabilir. Kazanç veya kayıp, parasal

aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla tahmini edilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, kazanç ve kayıp tutarını mesleki yargısını kullanarak hesaplayabilmektedir. Madde metninde hesaplama yöntemi olarak verilen yöntem harici başka hesaplama yöntemlerinin kullanılıp kullanılmayacağı mesleki yargıyla belirlenmektedir.

### **2.1.20 TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 32'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 21'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 21**  
**TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
9.1.1.			15.4.1.
11.1.2.			18.4.2.
16.1.2			
17.1.4.			

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.20.1 TMS 32'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Finansal olmayan kalemin nakde çevrilebilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 9.1.1. Net ödemenin nakit ya da başka bir finansal araçla ya da finansal araçların takası yoluyla yapıldığı finansal olmayan bir kalemin alım veya satım sözleşmelerini düzenlemenin birçok yolu vardır. Bunlar aşağıdakileri içerir:

- a) Sözleşme hükümlerinin her iki tarafa da net ödemeyi nakit karşılığı, başka bir finansal araç ya da finansal araçların takası yoluyla yapma izni vermesi,
- b) Net ödemenin nakit karşılığı, başka bir finansal araç ya da finansal araçların takası yoluyla yapılacağına sözleşme hükümlerinde açık olarak belirtilmemesi; ancak işletmenin pratikte benzer sözleşmelere ilişkin net ödemeyi nakit karşılığında, başka

bir finansal araçla ya da finansal araçların takası yoluyla yapması (karşı tarafa veya başka bir tarafa, netleştirme sözleşmesinin düzenlenmesi ya da sözleşmenin kullanılması veya vadesinin gelmesinden önce satılması yoluyla),

c) Benzer sözleşmelerde, işletmenin fiyattaki ya da satıcının kâr marjındaki kısa dönemli dalgalanmalardan kâr sağlamak amacı ile sözleşmeye konu malı teslim alıp teslimden kısa bir süre sonra satma uygulamasının bulunması,

d) Sözleşme konusu finansal olmayan kalemin kolaylıkla nakde çevrilebilmesi.

(b) veya (c) maddelerinin uygulandığı sözleşmeler, işletmenin beklenen alış, satış ya da kullanım gereksinimlerine uygun olarak, finansal olmayan kalemin alınması ya da teslimatı amacı ile düzenlenmez ve dolayısıyla anılan sözleşmeler bu Standart kapsamındadır. 8 inci Paragrafın uygulandığı diğer sözleşmeler, finansal olmayan kalemin işletmenin beklenen alış, satış ya da kullanım gerekliliklerine uygun olarak alınması ya da teslimatı amacı ile yapılıp yapılmadıkları ya da elde tutulmaya devam edilip edilmedikleri ve dolayısıyla bu Standart kapsamında olup olmadıklarının belirlenmesi açısından değerlendirilir.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki “Sözleşme konusu finansal olmayan kalemin kolaylıkla nakde çevrilebilmesi” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle; işlemin diğer aşamalarına geçilebilecektir.

**Konu:** İşletme lehine veya aleyhine olan durumların tahmini.

**Dayanak:** 11.1.2. Finansal varlık: Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

a) Nakit,

b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç,

c) (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için,

(ii) Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak; veya Finansal borç: Aşağıdaki borçlardan herhangi biridir:

a) (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için,

(ii) Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde lehe ve aleyhe olan durumların, tahminde bulunularak belirlenmesi gerekmektedir.

**Konu:** İhraç edenin aleyhine olan durumların tahmini.

**Dayanak:** 17.1.4. 16A - 16B veya 16C - 16D Paragraflarında belirtilen durumlar haricinde, finansal borcu özkaynağa dayalı finansal araçtan ayıran önemli bir özellik, finansal aracın taraflarından birinin (ihraççı) diğer tarafa (hamil) nakit ya da başka bir finansal araç vermesi ya da potansiyel olarak ihraççının aleyhine olan koşullar altında hamil ile finansal varlık veya finansal borç takasına ilişkin olarak yapılan sözleşmeye dayalı bir yükümlülüğünün bulunmasıdır. Özkaynağa dayalı finansal aracı elinde bulunduran (hamil) temettünün veya diğer özkaynak dağıtımlarının oransal bir payını alma hakkına sahip olsa bile, ihraççının bu tür dağıtımlarda bulunmak için sözleşmeye dayalı bir yükümlülüğü bulunmaz; çünkü diğer tarafa nakit ya da başka bir finansal araç vermesi zorunlu kılınmaz.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesindeki “Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

**Konu:** İhraç edenin aleyhine olan durumların tahmini.

**Dayanak:** 16.1.3. İhraççı, bir finansal aracın finansal borçtan ziyade özkaynağa dayalı finansal araç olup olmadığını belirlemek için 11 inci Paragrafta tanımları uyguladığında, araç sadece ve sadece aşağıdaki (a) ve (b) koşullarını taşıyorsa anılan araç özkaynağa dayalı finansal araçtır:

a) Araç sözleşmeye dayalı aşağıdaki yükümlülükleri içermemektedir:

i) Başka bir işletmeye nakit veya diğer bir finansal araç vermek,

ii) Potansiyel olarak ihraç edenin aleyhine olan koşullarda başka bir işletmeyle finansal varlık ya da finansal borç takası yapmak.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesindeki “ Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.1.20.2 TMS 32’ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.20.3 TMS 32’ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.20.4 TMS 32’ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Sözleşmenin özünün tahmini.

**Dayanak:** 15.4.1. İhraççı ilgili finansal aracı ya da finansal aracın bileşenlerini ilk defa muhasebeleştirirken sözleşmedeki düzenlemelerin özüne uygun ve finansal borç, finansal varlık ve özkaynağa dayalı finansal araç tanımlarıyla uyumlu bir sınıflandırma yapar.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, finansal aracı ilk defa muhasebeleştirirken sözleşmedeki düzenlemelerin özüne uygun ve özkaynağa dayalı finansal araç tanımlarıyla uyumlu bir sınıflandırma yapma aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup konu tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Finansal aracın özünün tahmini.

**Dayanak:** 18.4.2. Finansal aracın işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) sınıflandırılmasında yasal şekilden ziyade özü belirleyici olur. Öz ve yasal şekil genellikle uyumludur; ancak bu durum her zaman için geçerli değildir. Bazı finansal araçlar yasal şekilleri itibariyle özkaynağa dayalı araçlardır, ama özleri itibariyle

yükümlülükler; bazıları ise özkaynağa dayalı finansal araçlarla ilişkilendirilen özelliklerle finansal borçla ilişkilendirilen özellikleri birlikte taşırlar.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde meslek mensubu, finansal aracın işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) sınıflandırılmasında yasal şeklienden ziyade özüne mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde, herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup konu tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır.

### **2.1.21 TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 33'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 22'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 22**  
**TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	39.2.1.		20.4.1.
			21.4.2.
			24.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.21.1 TMS 33'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.21.2 TMS 33'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** İhraç edilecek adi hisse senetlerinin sayısını belirleme yöntemleri.

**Dayanak:** 39.2.1. Sulandırma etkisi olan potansiyel adi hisse senetlerinin dönüşümü sırasında ihraç edilecek adi hisse senetlerinin sayısı, potansiyel adi hisse senetlerinin koşullarına göre belirlenir. Birden fazla dönüşüm şekli olması durumunda; ilgili hesaplama, potansiyel adi hisse senedi sahipleri açısından en avantajlı dönüşüm oranından veya Tahmini değerden yapılır.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde, ihraç edilecek adi hisse senetlerinin sayısı belirleme yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilmektedir.

#### **2.1.21.3 TMS 33'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 33 Hisse Başına Kazanç Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.21.4 TMS 33'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Makul bir ağırlıklı ortalama tahmininin yeterli olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 20.4.1. Dönem boyunca mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasının kullanılması; dönem içi herhangi bir zamanda daha az veya daha çok hisse senedinin mevcut olması sonucunda, sermaye tutarının dönem içerisinde değişebilme olasılığını yansıtır. Dönem içinde mevcut adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalaması, dönem boyunca ihraç edilen veya geri alınan ve zaman ağırlık faktörüyle çarpılan adi hisse senedi sayısı ile düzeltilmiş dönem başı adi hisse senedi sayısını ifade eder. Zaman ağırlıklı faktör, hisselerin mevcut olduğu gün sayısının dönemin toplam gün sayısına bölünmesi sonucu elde edilir; çoğunlukla, makul bir ağırlıklı ortalama Tahmini yeterlidir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, zaman ağırlıklı faktörün hesaplanmasında makul bir ağırlıklı ortalama tahminini, mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup konu tamamen mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Anlaşmanın özünün tahmini.

**Dayanak:** 21.4.2. Adi hisse senetlerinin hesaplamaya dahil edilme zamanları, bunların ihraç edilme kayıt ve koşullarına bağlıdır. İhraç işlemine ilişkin her türlü anlaşmanın özü dikkate alınmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, ihraç işlemine ilişkin her türlü anlaşmanın özüne mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve kullanacağı karar ile adi hisse senetlerini hesaplamaya dahil edip etmeyeceğini belirleyebilmektedir.

**Konu:** Anlaşmanın özünün tahmini.

**Dayanak:** 21.4.2. Adi hisse senetlerinin hesaplamaya dâhil edilme zamanları, bunların ihraç edilme kayıt ve koşullarına bağlıdır. İhraç işlemine ilişkin her türlü anlaşmanın özü dikkate alınmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, ihraç işlemine ilişkin her türlü anlaşmanın özüne mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve kullanacağı karar ile adi hisse senetlerini hesaplamaya dâhil edip etmeyeceğini belirleyebilmektedir.

**Konu:** Geri çağrılmayacak tarihin tahmini.

**Dayanak:** 24.4.3. Koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri; sadece, gerekli tüm koşullar sağlandığında (yani olaylar meydana geldiğinde) mevcut olarak kabul edilir ve adi hisse başına kazanç hesaplamasına dâhil edilirler. Yalnızca belli bir zaman geçtikten sonra ihraç edilebilecek hisse senetleri, koşula bağlı çıkarılabilir hisse senetleri olarak kabul edilmez; çünkü zamanın geçeceği kesindir. Koşula bağlı olarak iade edilebilen (diğer bir deyişle geri çağrılabilen) hisse senetleri mevcut olarak kabul edilmez ve geri çağrılmalarının artık söz konusu olmayacağı tarihe kadar, adi hisse başına kazanç hesaplamasının dışında bırakılırlar.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, koşula bağlı olarak iade edilebilen hisse senetlerinin geri çağrılabilip çağrılmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve kullanacağı karar ile adi hisse senetlerini hesaplamaya dâhil edip etmeyeceğini belirleyebilmektedir.

### **2.1.22 TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 34'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 23'deki gibi tespit edilmiştir.



**Tablo 23**  
**TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	43.2.1.	6.3.1.	15.4.1.
			20.4.2.
			21.4.3.
			26.4.4.
			39.4.5.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.22.1 TMS 34'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.22.2 TMS 34'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Muhasebe politikalarındaki değişikliğin yansıtılma yöntemleri.

**Dayanak:** 39.2.1. Muhasebe politikalarındaki bir değişiklik, yeni bir Standart veya Yorum tarafından öngörülen geçiş dönemi hükümleri dışında, aşağıdaki şekilde yansıtılır:

- a) TMS 8'e göre cari yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi ve yıllık finansal tablolarda düzeltilecek olan önceki yılların karşılaştırılabilir ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi suretiyle yansıtılır.
- b) Tüm geçmiş dönemler için yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasının kümülatif etkisinin yılın başında tespit edilmesinin pratik olmadığı durumlarda, cari finansal yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tablolar ve önceki yıllara ait karşılaştırmalı ara dönem finansal tabloları, yeni muhasebe politikasının geçmişe dönük uygulanabileceği en erken tarihten itibaren düzeltilir.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde, muhasebe politikalarındaki bir değişikliğin yansıtılma yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.1.22.3 TMS 34'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Ara dönem finansal tablolardaki bilgi sunumu.

**Dayanak:** 6.3.1. Zaman ve maliyet unsurları göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla bir işletmenin ara dönemlerde yıllık finansal tablolarındaki bilgilere kıyasla daha az bilgi sunması öngörülebilir veya işletme bu yöntemi seçebilir. Bu Standart, özet finansal tablolar ve seçilmiş dipnotlardan oluşan ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlar. Ara dönem finansal raporlama ile en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Bu çerçevede, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılır ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılır.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesinde yönetime, ara dönem finansal tablolardaki bilgi sunumu konusunda takdir hakkı verilmiştir.

### **2.1.22.4 TMS 34'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Önemli olmayan güncellemelerin tahmini.

**Dayanak:** 15.4.1. Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun kullanıcısı, işletmenin en son yıllık finansal raporuna da ulaşabilecektir. Bu nedenle, ara dönem finansal rapor kapsamındaki notlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli olmayan güncellemeler sağlanması zorunlu değildir. Ara dönemde, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması daha yararlıdır.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, ara dönemde, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların ne olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Kullanacağı karar finansal tablolar üzerinde değişiklik yapacaktır.

**Konu:** Gelir tablosunun sunumu.

**Dayanak:** 20.4.2. Ara dönem raporlar, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin (özet veya tam) ara dönem finansal tabloları içerir:

b) Cari ara dönem kapsamlı gelir tablosu ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif gelir tablosu ile bir önceki yılın aynı ara dönemlerine ilişkin kapsamlı gelir tabloları (cari ve yılbaşından bugüne kadar). TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)'de izin verildiği gibi bir ara dönem rapor, her bir dönem için tek bir kapsamlı gelir tablosu veya kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) sunabilir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesi meslek mensubuna, tek bir bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo sunma konusunda takdir hakkı vermiş olup, meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Faaliyetlerin mevsimsellik durumunun tahmini.

**Dayanak:** 21.4.3. Faaliyetleri önemli ölçüde mevsimsel nitelikli olan bir işletme için, cari ara dönem raporlama tarihinden önceki on iki aylık ve önceki yıla ilişkin on iki aylık döneme isabet eden karşılaştırmalı finansal bilgiler daha yararlı olabilir. Dolayısıyla, faaliyetleri önemli ölçüde mevsimsellik gösteren işletmelerin bir önceki paragrafta belirtilen bilgilere ek olarak bu finansal bilgileri de açıklamayı dikkate alması teşvik edilir.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, işletme faaliyetlerinin önemli ölçüde mevsimsel nitelikte olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Buna göre ek açıklamalar yapıp yapmama konusunda çalışma yapılacaktır.

**Konu:** Önemli ölçüde değişikliğin tahmini.

**Dayanak:** 26.4.4. Bir ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin, finansal yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem

finansal rapor düzenlenmediği durumda; tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarları finansal yıla ilişkin yıllık finansal tablolarda bir not olarak açıklanır.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, bir ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin önemli ölçüde değişip değişmediği konusunda mesleki yargısını kullanabilecek ve ona göre finansal tablolarda not açıklama konusunda karar verebilecektir.

**Konu:** Önemli ölçüde değişikliğin tahmini.

**Dayanak:** 26.4.4. Bir ara dönemde raporlanan bir tutarın Tahmininin, finansal yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlenmediği durumda; tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarları finansal yıla ilişkin yıllık finansal tablolarda bir not olarak açıklanır.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, bir ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin önemli ölçüde değişip değişmediği konusunda mesleki yargısını kullanabilecek ve ona göre finansal tablolarda not açıklama konusunda karar verebilecektir.

**Konu:** Ertelemenin uygun olup olmadığının tahmini.

**Dayanak:** 39.4.5. Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katılan maliyetler; sadece, finansal yılsonu itibariyle bu tür maliyetlerin tahmini edilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak da tahmini edilir veya ertelenir.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde meslek mensubu, düzensiz olarak katılan maliyetlerin tahmini edilmesinin veya ertelenmesinin uygun olup olmadığı konusunda mesleki yargısını kullanabilecektir. Buna göre düzensiz maliyetlere yönelik tahminlerde bulunabilecektir.

### **2.1.23 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 36'ya göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 24'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 24**  
**TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında Mesleki Yargı Kullanımı**  
**Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
12.1.1.	87.2.1.	35.3.1.	6.4.1.
16.1.2.			9.4.2.
			10.4.3.
			20.4.4.
			24.4.5.
			26.4.6.
			30,31.4.7.
			33.4.8
			36.4.9.
			38.4.10.
			41.4.11.
			52.4.12.
			61,67.4.13.
			72.4.14.
			76.4.15.
			96.4.16.
			102.4.17.
			110.4.18.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.23.1 TMS 36'ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Değer düşüklüğü emarelerinin tahmini.

**Dayanak:** 12.1.1. İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri:

- f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır, varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

**Kapsamı:** Standardın 12. maddesindeki, “bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle varlığın değer düşüklüğü konusunda karar verilebilecektir.

**Konu:** Piyasa oranlarında meydana gelen değişimden etkilenmesinin tahmini.

**Dayanak:** 16.1.2. 15 inci Paragrafa örnek olarak; dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artmış olması durumunda, işletmenin aşağıdaki durumlarda varlığın geri kazanılabilir tutarı için resmi bir tahminde bulunması gerekmez:

- a) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olmaması. Örneğin, kısa vadeli faiz oranlarındaki artış uzun bir yararlı ömrü kalan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli bir etki yapmayabilir.
- b) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olması; fakat geri kazanılabilir tutara ilişkin önceki duyarlılık analizinin aşağıdakileri göstermesi.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesindeki, “etkilenmesinin muhtemel olmaması, etkilenmesinin muhtemel olması” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.1.23.2 TMS 36’ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Şerefiyelerin tekrar dağıtım yöntemleri.

**Dayanak:** 87.2.1. İşletmenin, raporlama yapısını, şerefiyenin dağıtıldığı bir veya daha fazla nakit yaratan birimin içeriğini değiştirecek şekilde yeniden yapılandırması durumunda, ilgili şerefiye, yeniden yapılandırma işleminden etkilenen birimlere tekrar dağıtılır. Anılan tekrar dağıtım işlemi; işletme, yeniden yapılandırılan birimlerle ilgili şerefiyeyi daha iyi yansıtan başka yöntemler bulunduğunu göstermedikçe, nakit yaratan

birimdeki bir faaliyetin elden çıkarılmasında kullanılan yaklaşıma benzer, göreceli bir değer yaklaşımı kullanılmak suretiyle yapılır.

**Kapsamı:** Standardın 87. maddesinde, şerefiyenin yeniden yapılandırma işleminden etkilenen birimlere tekrar dağıtılma yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilecektir.

### **2.1.23.3 TMS 36'ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Projeksiyonların güvenilirliğinin ölçümü.

**Dayanak:** 35.3.1. Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin olarak 5 yıldan uzun dönemler için detaylı, kesin ve güvenilir finansal bütçeler/tahminler genellikle mevcut olmaz. Bu nedenle, yönetimin gelecekteki nakit akış tahminleri, en fazla 5 yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçeleri/tahminleri esas alır. Yönetimin, söz konusu projeksiyonların güvenilir olduğundan emin olması ve geçmiş deneyimler dikkate alındığında daha uzun dönemler için gelecekteki nakit akışlarını doğru olarak tahmini edebildiğini kanıtlaması durumunda, 5 yıldan daha uzun dönem için yapılan finansal bütçeleri/tahminlerinde yer alan nakit akışlarını esas alabilir.

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesi ile yönetime, finansal bütçeleri/tahminlerinde yer alan nakit akışlarını madde metninde yer alan şartları sağlamsı koşuluyla kullanma konusunda takdir hakkı verilmiştir.

### **2.1.23.4 TMS 36'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Bağımsız nakit girişi yaratan birimin tahmini.

**Dayanak:** 6.4.1. Nakit yaratan birim: Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesinde, nakit yaratan birim tanımında, meslek mensubu, bağımsız nakit girişi yaratan belirlenebilir varlık grubunu mesleki yargısını kullanarak tespit edebilecektir. Buna göre gruplandırmayı yapabilecektir.

**Konu:** Değer düşüklüğü belirtilerinin tahmini.

**Dayanak:** 9.4.2. Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmini eder.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesinde meslek mensubu, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve eğer varsa geri kazanılabilir tutarı tahmin edebilmektedir.

**Konu:** Değer düşüklüğü testinin yapılma zamanı.

**Dayanak:** 10.4.3. İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıda yer alan işlemleri de uygular:

a) Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde meslek mensubu, değer düşüklüğü testinin ne zaman yapılacağını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Vereceği kararda değer düşüklüğünün en iyi ne zaman ölçüleceğinin belirlenmesi mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmini.

**Dayanak:** 20.4.4. Varlık aktif bir piyasada işlem görmese bile, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olabilir. Ancak, bazen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemek mümkün olmayacaktır; çünkü karşılıklı pazarlık ortamında bilinçli ve istekli taraflar arasında yapılacak bir işlemde



varlığın satışından elde edilecek tutarı tahmini etmek için temel alınacak bir esas yoktur. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde yöntemden bahsedilmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplama.

**Dayanak:** 24.4.5. Değer düşüklüğü olabileceği belirtisi olup olmamasından bağımsız olarak, 10 uncu Paragraf; sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilmesini gerektirir. Ancak, bir önceki dönemde böyle bir varlığın geri kazanılabilir tutarı için yapılan en güncel detay hesaplama, aşağıdaki koşullar sağlandığı takdirde, cari dönemde varlığın değer düşüklüğünü test etmek için kullanılabilir:

- a) Maddi olmayan duran varlık, diğer varlık veya varlık gruplarından büyük ölçüde bağımsız, kullanımından kaynaklanan nakit girişleri yaratmamakta ve bu nedenle değer düşüklüğü açısından, ait olduğu nakit yaratan birimin bir parçası olarak teste tabi tutulmakta ise; söz konusu birimi oluşturan varlık ve borçlar en son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından sonra önemli ölçüde değişmemiştir.
- b) En son geri kazanılabilir tutar hesaplaması, varlığın defter değerini önemli bir miktarda aşan bir şekilde sonuçlanmıştır.
- c) En son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından sonra gerçekleşen olay ve değişen koşulların değerlendirilmesi çerçevesinde, güncel geri kazanılabilir tutarın hesaplanması sonucunda bulunacak değer varlığın defter değerinden düşük çıkma olasılığı zayıftır.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubuna, geri kazanılabilir tutarın test edilmesinde alt bentlerde sayılan hallerde en güncel detay hesaplamayı kullanma konusunda inisiyatif tanımıştır. Meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak, yeni bir hesaplama yapma ya da yapmama konusunda karar verebilmektedir.

**Konu:** Ekonomik koşulların tahmini.

**Dayanak:** 26.4.6. Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır. Cari teklif fiyatının mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadıkça, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmini etmede en son işlem fiyatı esas alınabilir.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri hesaplamada en son işlem fiyatını kullanıp kullanmayacağına tespit edebilmektedir.

**Konu:** Nakit akışlarının tahmini.

**Dayanak:** 30,31.4.7. 30.Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,

31.Varlığın kullanım değerinin Tahmini aşağıdaki adımları içerir:

- a) Varlığın kullanım süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini,
- b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

**Kapsamı:** Standardın 30. ve 31. maddelerinde meslek mensubu, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi ve değişikliklerle ilgili beklentileri mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

**Konu:** Kullanım değerinin ölçümünün tahmini.

**Dayanak:** 33.4.8. Bir işletme, kullanım değerini ölçerken aşağıdakileri uygular:

- a) Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.
- b) Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.
- c) En güncel bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmini eder. Anılan büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmaz.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, kullanım değerini ölçerken madde metninde yer alan açıklamalar doğrultusunda mesleki yargısına başvurabilmektedir.

**Konu:** Nakit akışlarının tahmini.

**Dayanak:** 36.4.9. Takip eden yıllar için bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle finansal bütçeler/tahminler esas alınarak hazırlanan nakit akış projeksiyonları uygulanması suretiyle varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akış projeksiyonları tahmini edilir. Söz konusu oran, kendisinde meydana gelen artış bir ürün veya endüstrinin yaşam süresi ile ilgili yöntemler hakkındaki objektif bilgilerle uyumlu olmadıkça, sabit ya da azalan bir orandır. Uygun olması durumunda, büyüme oranı sıfır ya da negatiftir.

**Kapsamı:** Standardın 36. maddesinde meslek mensubu, varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akış projeksiyonları mesleki yargısını kullanarak tahmin edebilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Bilginin kalitesinin tahmini.

**Dayanak:** 38.4.10. İşletme, finansal bütçelerdeki/tahminlerdeki bilgileri kullanırken, bilginin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları yansıtıp yansıtmadığı ile yönetimin varlığın kalan yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullara ilişkin en iyi tahminlerini içerip içermediğini dikkate alır.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesinde meslek mensubu, finansal bütçelerdeki/tahminlerdeki bilgileri kullanırken bilginin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları yansıtıp yansıtmadığı ile yönetimin varlığın kalan yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullara ilişkin en iyi tahminlerini içerip içermediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlıkla doğrudan ilişkilendirilecek giderlerin tahmini.

**Dayanak:** 41.4.11. Nakit çıkış projeksiyonları, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

**Kapsamı:** Standardın 41. maddesinde meslek mensubu, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek genel giderlerin neler olduğuna ve bunların varlığa dağıtılıp dağıtılamayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Elden çıkarma maliyetlerinin tahmini.

**Dayanak:** 52.4.12. Bir varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek) tahmini net nakit akışları, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde işletmenin varlığın elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği tutardır.

**Kapsamı:** Standardın 52. maddesinde meslek mensubu, elden çıkarma maliyetlerinin tahmini tutarını mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Geri kazanılabilir tutarın tahmini.

**Dayanak:** 66,67.4.13. 66.Bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmini edilir. Anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmini edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin (ilgili varlığın nakit yaratan birimi) geri kazanılabilir tutarını tespit eder.

67. Aşağıdaki durumlarda, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemez:

- a) Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmini edilememektedir (örneğin varlığın kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışlarının önemsiz bir düzeyde olacağını tahmini edilememesi durumunda),
- b) Varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmamaktadır.

Bu gibi durumlarda, kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar, sadece varlığın nakit yaratan birimi için belirlenebilir.

**Kapsamı:** Standardın 66. maddesinde meslek mensubu, varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmini edilmesinin mümkün olup olmadığına 66. ve 67. maddelerinde belirlenen kıstaslar dâhilinde mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

**Konu:** Haklı sebeplerin tahmini.

**Dayanak:** 72.4.14. Değiştirilmelerine yönelik haklı sebepler bulunmadıkça, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.

**Kapsamı:** Standardın 72. maddesindeki, nakit yaratan birimlerle ilgili değişiklik gerektiren haklı sebeplerin neler olduğu belirtilmemiş olup, konu meslek mensubunun takdirine bırakılmıştır.

**Konu:** Nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilen değerlerin tahmini.

**Dayanak:** 76.4.15. Nakit yaratan bir birimin defter değeri:

- a) Sadece, nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve nakit yaratan birimin kullanım değerinin tespitinde kullanılan gelecekteki nakit girişlerini sağlayan varlıkların defter değerlerini içerir.
- b) Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının ilgili borç dikkate alınmadan belirlenemediği durumlar haricinde, muhasebeleştirilen herhangi bir borcun defter değerini içermez.

**Kapsamı:** Standardın 76. maddesinde, nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen nakit girişlerinin neler olduğu belirtilmemiş olup, konu meslek mensubunun takdirine bırakılmıştır.

**Konu:** Değer düşüklüğü testinin zamanı.

**Dayanak:** 96.4.16. Şrefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin yıllık değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı nakit yaratan birimler, farklı zamanlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir. Ancak, şrefiyenin bir kısmının veya tamamının, cari yıllık dönemde gerçekleşen bir işletme birleşmesinde elde edilen nakit yaratan bir birime dağıtılmış olması durumunda, söz konusu birim cari yıllık dönemin bitiminden önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

**Kapsamı:** Standardın 96. maddesinde meslek mensubuna, şrefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimin değer düşüklüğü testini yapma konusunda insiyatif bırakmış bulunmaktadır. Meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak dönemi seçecektir.

**Konu:** Değer düşüklüğü testinin dağıtılmasının tahmini.

**Dayanak:** 102.4.17. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testinde, bir işletme, bahse konu nakit yaratan birimle ilgili tüm şirket varlıklarını belirler. Şirket varlığının defter değerinin bir kısmının:

a) Mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime dağıtılabilmesi durumunda, işletme, bu birime dağıtılan şirket varlığının defter değerinin ilgili kısmı da dâhil olmak üzere, birimin defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır. Her türlü değer düşüklüğü zararını 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.

b) Mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime dağıtılamaması durumunda işletme:

**Kapsamı:** Standardın 102. maddesinde, meslek mensubu, şirket varlığının defter değerinin mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilib dağıtılamadığını konusunda nasıl bir yöntemin kullanılacağı belirtilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Değer düşüklüğü testinin dağıtılmasının tahmini.

**Dayanak:** 110.4.18. Bir işletme, şerefiyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmini eder.

**Kapsamı:** Standardın 110. maddesinde meslek mensubu, önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının olmayacağı veya azaldığı yönünde bir belirtinin olup olmadığına 111. maddedeki kıstaslar dâhilinde mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

#### **2.1.24 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 37'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 25'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 25**  
**TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
9.1.1.		38.3.1.	14.4.1.
10.1.2.			15.4.2.
17.1.3.			17.4.3.
			22.4.4.
			29.4.5.
			30.4.6.
			33.4.7.
			35.4.8.
			36.4.9.
			39.4.10.
			40.4.11
			48.4.12
			50.4.13
			53.4.14
			59.4.15.
			67.4.16.
			73.4.17.
			74.4.18.
			85.4.19.
			86.4.20.
			87.4.21.
			92.4.22.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.24.1 TMS 37'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Açıklamaların belirlilik ve beklenti durumunun tahmini

**Dayanak:** 9.1.1. Zımni kabulden doğan yükümlülük: İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

- a) Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi,
- b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.



**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki, “yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi, diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle bir yükümlülük doğup doğmadığına karar verilebilmektedir.

**Konu:** Yükümlülüklerin ve sözleşmenin mahiyetinin tahmini.

**Dayanak:** 10.1.2. Koşullu yükümlülük:

- a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan,
- b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür:
  - i)Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması,
  - ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme: Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde tanımlanan kelimelerin alt bentlerinde yer alan, “İşletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, çıkma ihtimalinin bulunmaması, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi, mutlaka katlanılması gereken maliyetin” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle sözleşmenin mahiyeti belirlenebilmektedir.

**Konu:** Açıklamaların belirlilik ve beklenti durumunun tahmini.

**Dayanak:** 17.1.3. Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak adlandırılır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü

yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

- a) Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması,
- b) Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımnî kabulden doğan bir yükümlülük olması.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesindeki, “geçerli beklentiler yarattığı” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle sorumluluk doğuran olayın var olup olmadığına çözüm bulunabilmektedir.

#### **2.1.24.2 TMS 37’ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.24.3 TMS 37’ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler.

**Dayanak:** 38.3.1. Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesinde işletme yönetimine önceki tecrübelerine dayalı olarak veya uzman raporlarına bağlı olarak getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminde bulunma konusunda takdir hakkı verilmiştir.

#### **2.1.24.4 TMS 37’ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Karşılığın finansal tablolara alınmasının tahmini.

**Dayanak:** 14.4.1. Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

- a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
- b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- c)Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmini edilebiliyor olması,

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

**Kapsamı:** Standardın 14. Maddesinde meslek mensubu, bir karşılığın finansal tablolara yansıtılması aşamasında, geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülüğün olup olmadığına, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olup olmadığına ve yükümlülük tutarının güvenilir ölçülüp ölçülmediğine, mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve duruma göre bu tutarları finansal tablolara aktarabilmektedir.

**Konu:** Yükümlülüğün olma ihtimalinin tahmini.

**Dayanak:** 15.4.2. Nadiren de olsa, bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık değildir. Anılan durumlarda, eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, raporlama dönemi sonu itibariyle bir yükümlülüğün olup olmadığına ihtimallerinden hangisinin daha yüksek olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve duruma göre bu tutarları finansal tablolara aktarabilmektedir.

**Konu:** Kanun tasarılarının yasalaşp yasalaşmayacağı tahmini.

**Dayanak:** 22.4.3. Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda, yalnızca tasarının aynen yasalaşacağı kesin olması halinde yükümlülük doğar.

Anılan türden bir yükümlülük, bu Standardın uygulanması açısından yasal bir yükümlülük olarak dikkate alınır. Yasalaşma sırasında oluşan durumlardaki farklılıklar, herhangi bir kanunun yasalaşma işlemini kesinleştirecek tek bir olay belirlenmesini imkansız kılabilir. Pek çok durumda, ilgili kanun yasalaşana kadar, herhangi bir kanunun yasalaşacağı hakkında emin olmak imkânsız olacaktır.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, tasarıların çıkma ihtimaline mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve duruma göre bu tutarları finansal tablolara aktarabilmektedir.

**Konu:** Yükümlülüklerin ekonomik fayda içerip içermediğinin tahmini.

**Dayanak:** 23.4.4. Herhangi bir borcun muhasebeleştirilmesinin uygun görülebilmesi için, ortada sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir. Bu Standardın uygulanması açısından, bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, örneğin belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, kaynakların işletme dışına çıkmasının ya da diğer bir olayın gerçekleşmesinin olası olduğu kabul edilir. Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde meslek mensubu, borcu muhasebeleştirirken ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve duruma göre bu tutarları muhasebe sisteminde kayıt altına alıp almayacağına karar verebilmektedir.

**Konu:** Diğer taraflarca karşılanacak tutarın tahmini.

**Dayanak:** 29.4.5. Bir işletmenin herhangi bir borç için müşterek ve müteselsilen sorumlu olması durumunda, ilgili yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmini edilen kısmı zımni kabulden doğan borç olarak değerlendirilir. İşletme, güvenilir bir Tahminin yapılamadığı son derece nadir durumlar hariç, ilgili yükümlülüğün ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı ihtimalinin bulunduğu kısmı için karşılık ayırır.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde meslek mensubu, diğer taraflarca karşılanacak tutarı mesleki yargısıyla hesaplayabilmektedir ve o tutarı farklı muhasebeleştirerek, işletmeden karşılanacak tutarı hesaplayarak o tutarı farklı muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Kaynakların işletmeden çıkışlarının tahmini.

**Dayanak:** 30.4.6. Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır (güvenilir tahmini yapılamayan çok nadir durumlar hariç).

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde meslek mensubu, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutularak değişiklikleri izlemeli ve değişiklik meydana gelmişse bunu muhasebeleştirerek finansal tablolara aktarmaktadır.

**Konu:** Gelirin elde edilip edilmeyeceğinin tahmini.

**Dayanak:** 33.4.7. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almaz. Ancak, gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve finansal tablolara yansıtılması uygundur.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, gelirin elde edilip edilmeyeceğini mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve vereceği karara göre varlığı finansal tablolara aktarılıp aktarılmayacağını belirleyebilmektedir.

**Konu:** Ekonomik faydanın elde edilip edilmeyeceğinin tahmini.

**Dayanak:** 35.4.8. Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır.

Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

**Kapsamı:** Standardın 35. maddesinde meslek mensubu, ekonomik faydanın işletmeye girmesinin kesin olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirerek finansal tablolara alma ya da almama kararı vermektedir.

**Konu:** Karşılık tutarının tahmini.

**Dayanak:** 36.4.9. Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini olmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 36. maddesinde, karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarın en gerçekçi tutarının hesaplanması aşamasında meslek mensubunun mesleki yargısını kullanarak karar verilebilmektedir ve işlem ona göre muhasebeleştirilmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Karşılık tutarının tahmini.

**Dayanak:** 39.4.10. Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmini edilir. Söz konusu istatistiksel tahmini metodunun ismi, “beklenen değer”dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde meslek mensubu, karşılık tutarını mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Karşılık tutarında en gerçekçi tahminin belirlenmesi.

**Dayanak:** 40.4.11. Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi Tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmini söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur. Örneğin; eğer bir işletme müşterisi için inşa ettiği önemli bir tesisteki büyük bir hatayı düzelterekse, tek başına olması en muhtemel sonuç, düzeltme işleminin ilk denemede başarılı olması için 1000 TL'lik bir maliyet olabilir, fakat daha fazla ek işlemin gerekli olacağına dair önemli bir olasılık var ise daha yüksek tutarda karşılık ayrılır.

**Kapsamı:** Standardın 40. maddesinde meslek mensubu, farklı olası sonuçların değerlendirilmesi ve buna göre karşılık ayrılması aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Yeterli, tarafsız kanıtın belirlenmesi.

**Dayanak:** 48.4.12. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkileyebilecek gelecekteki olaylar, bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda ilgili karşılık tutarında yansıtılır.

**Kapsamı:** Standardın 48. maddesinde meslek mensubu, gelecekte ortaya çıkacak olaylar hakkındaki yeterli, tarafsız kanıtların ne olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde herhangi bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Yeni bir düzenlemenin geleceğinin tahmini.

**Dayanak:** 50.4.13. Yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağına neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var ise, söz konusu olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur. Uygulamada ortaya çıkan durumların çeşitliliği, her durumda yeterli ve tarafsız kanıt sağlayan tek bir olay belirlemeyi imkânsız kılar. Hem yasanın ne gerektireceğine hem de yasalaşıp, uygun biçimde uygulanacağına kesine yakın olup olmadığına ilişkin kanıt gerekir. Çoğu durumda, yeni kanun yasalaşmadıkça ortada yeterli tarafsız kanıt bulunmaz.

**Kapsamı:** Standardın 50. maddesinde meslek mensubu, tasarıların veya tekliflerin kanunlaşma ihtimaline mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Tazminatın elde edilebilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 53.4.14. Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

**Kapsamı:** Standardın 53. maddesinde meslek mensubu, tazminatların muhasebeleştirilmesinde bu durumun kesin olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Kaynakların çıkışının tahmini.

**Dayanak:** 59.4.15. Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılık iptal edilir.

**Kapsamı:** Standardın 59. maddesinde meslek mensubu, ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkış ihtimaline mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Sözleşmenin mahiyetinin tahmini.

**Dayanak:** 67.4.16. Birçok sözleşme (örneğin bazı satın alma siparişleri), diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük olmaz. Diğer bazı sözleşmeler, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurur. Olayların bu tür sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmeleri durumunda, ilgili sözleşme bu Standardın kapsamına girer ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşur. Belli koşullar altında yürürlüğe girecek ve ekonomik açıdan



dezavantajlı sözleşme niteliğinde olmayan sözleşmeler bu Standardın kapsamı dışındadır.

**Kapsamı:** Standardın 67. maddesinde meslek mensubu, yapılan sözleşmenin sözleşmeye taraf olanlara bir hak veya yükümlülük doğurup doğurmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Yeniden yapılandırmanın tahmini.

**Dayanak:** 73.4.17. Herhangi bir işletmenin yeniden yapılandırma planı uygulamaya başladığının kanıtı, örneğin, bir fabrikanın parçalara ayrılması, varlıkların satılması veya planın ana parçalarının kamuya duyurulması olabilir. Detaylı bir yeniden yapılandırma planının kamuya duyurulması işlemi; söz konusu işlem müşteriler, tedarikçiler ve işçiler (veya temsilcileri) gibi diğer taraflarda işletmenin yeniden yapılandırmayı tamamlayacağına ilişkin geçerli bir beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda (örneğin; planın ana özelliklerinin ortaya konması) yapılmış ise, ilgili yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur.

**Kapsamı:** Standardın 73. maddesinde meslek mensubu, yeniden yapılandırmayla ilgili kamuya yapılan duyurunun beklenti yaratmaya yetecek ayrıntıda olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Yapılandırma işleminin süresinin tahmini.

**Dayanak:** 74.4.18. Bir planın, ondan etkilenecekler duyurulduğunda zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturmaya uygun olması için; uygulanmasına mümkün olduğunca kısa bir sürede başlanması öngörülmüş ve önemli değişikliklere uğramasının mümkün olmadığı bir zaman diliminde tamamlanacak olması gerekir. Yeniden yapılandırmanın başlamasında uzun gecikmeler olacağı veya yapılandırma işleminin çok fazla zaman alacağı beklenmekte olduğu durumlarda, söz konusu plan işletmenin yeniden yapılandırmaya şartlandığına ilişkin bundan etkilenecekler üzerinde geçerli bir beklenti yaratmaz; çünkü zaman, işletmeye planlarını değiştirmesi konusunda fırsatlar yaratır.

**Kapsamı:** Standardın 74. maddesinde meslek mensubu, yapılandırmanın ne kadar süreceğine mesleki yargısıyla karar verebilmektedir ve işlemin devam eden aşamalarını ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Dipnotlarda açıklanacak hususlar.

**Dayanak:** 85.4.19. Her bir karşılık sınıfı için, aşağıdaki hususlar hakkında dipnotlarda açıklama yapılır:

Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları,

Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda Paragraf 48’de belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.

Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

**Kapsamı:** Standardın 85. maddesinde meslek mensubu, nelerin dipnotlarda açıklanacağına karar verirken mesleki yargısını kullanarak karar vermektedir.

**Konu:** Makul çabanın belirlenmesi.

**Dayanak:** 86.4.20. İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur:

- a) Paragraf 36-52’ye göre ölçülen finansal etkilerine ilişkin bir tahmini,
- b) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar,
- c) Tazminat olasılıkları.

**Kapsamı:** Standardın 86. maddesinde meslek mensubu, a, b, c bentlerinde yazılı olanlara dipnotlarda açıklanacağına karar verirken makul çabanın ne olacağına mesleki yargısını kullanarak karar vermektedir.

**Konu:** Makul çabanın belirlenmesi.

**Dayanak:** 87.4.21. Herhangi bir karşılık veya koşullu borcun bir sınıf oluşturmak amacıyla toplanabilmesi kararı, bunların niteliklerinin 85(a) ve (b) ile 86(a) ve (b) Paragraflarında yer alan şartları karşılamak üzere, tek bir gösterim için yeterince benzer olup olmadıklarının tespitini gerektirir. Bu nedenle, farklı ürünlere ilişkin karşılığı tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olabilir; ancak hukuki işlemlere konu olan normal garanti ve tutarlara ilişkin olanları tek bir sınıf olarak dikkate almak uygun olmaz.

**Kapsamı:** Standardın 87. maddesinde meslek mensubu, açıklama yaparken karşılıkların veya koşullu borçların bir sınıf içinde toplanma kararına bunların birbirine benzerlik derecesini ölçerek yapması gerekmekte olup, bu aşamada mesleki yargısını kullanımı gerekmektedir.

**Konu:** Ciddi bir zarar olup olmayacağına tahmini.

**Dayanak:** 92.4.22. Çok nadir durumlarda, Paragraf 84-89 uyarınca gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar, koşullu borçlar veya koşullu varlıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir; ancak ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir.

**Kapsamı:** Standardın 92. maddesinde meslek mensubu, işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesinin beklendiği durumlarda bu bilgiyi açıklama konusunda serbest bırakılmış olup, bu aşamada mesleki yargısı kullanımı gerekmektedir.

#### **2.1.25 TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 38'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 26'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 26**  
**TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
8.1.1.	41.2.1.	23.3.1.	4.4.1.
40.1.2.	44.2.2.	88.3.2.	21.4.2.
46.1.3.	72.2.3.		27.4.3.
	80.2.4.		37.4.4.
	98.2.5.		39.4.5.
			45.4.6.
			47.4.7.
			57.4.8.
			94.4.9.
			100.4.10.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.25.1 TMS 38'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Yararlı ömrün tahmini.

**Dayanak:** 8.1.1. Yararlı ömür:

- a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi,
- b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

**Kapsamı:** Standardın 8. maddesindeki “varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi, beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle varlığın yararlı ömrü belirlenmektedir.

**Konu:** Aktif piyasanın tahmini.

**Dayanak:** 40.1.2. Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını

dikkate alır. Örneğin, varlığın kârlılığını oluşturan faktörlere (hasılat, faaliyet karı ya da faiz, vergi, amortisman ve itfa öncesi karlar gibi), güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanları uygular.

**Kapsamı:** Standardın 40. maddesindeki “aktif bir piyasasının bulunmaması durumunda” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle, gerçeğe uygun değer belirlenmesi yapılmaktadır.

**Konu:** Takas işleminin özünün tahmini.

**Dayanak:** 46.1.3. Bir işletme, herhangi bir takas işleminin ticari bir özü olup olmadığını, işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Bir takas işleminin aşağıdaki koşullar mevcut olması durumunda ticari bir özü var demektir:

- a) Elde edilen varlığın nakit akışlarının yapısı (örneğin risk, zamanlama ve tutar) transfer edilen varlığın nakit akışlarının yapısından farklıysa,
- b) İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin bir kısmının işletmeye özgü değeri takas sonucunda değişiyorsa,
- c) (a) ve (b) arasındaki fark, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerine göre nispeten önemliyse.

Bir takas işleminin ticari bir öze sahip olup olmadığını belirlemek için, işletmenin işlemden etkilenen faaliyet kısmının işletmeye özgü değeri, vergi sonrası nakit akışları yansıtmalıdır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek şekilde açık olabilir.

**Kapsamı:** Standardın 46. maddesindeki takas işleminin özü olup olmadığını belirlemek, tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.1.25.2 TMS 38’e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümünde kullanılan yöntemleri.

**Dayanak:** 41.2.1. Maddi olmayan duran varlıkların alım ve satımı ile uğraşan işletmeler, sözü edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin dolaylı olarak tahmini edilmesinde kullanılmak üzere çeşitli teknikler geliştirmiş olabilir. Söz konusu

tekniklerin, gerçeğe uygun değerin tahmini edilmesini amaçlamaları ve varlığın ilgili olduğu endüstri kolundaki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmaları durumunda, işletme birleşmesi sonucunda edinilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümünde kullanılmaları mümkündür. Aşağıda yer verilen işlemler bu tür tekniklere örnek olarak gösterilebilir:

a) Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi,

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığa sahip olması nedeniyle, ilgili varlığın;

1. Karşılıklı pazarlık ortamında lisansının elde edilmesine (“isim hakkı ödemekten kurtulma” yaklaşımı çerçevesinde, iskonto edilmiş net nakit akışlarının kullanılması gibi),
2. Yeniden üretilmesi veya yenilenmesine (maliyet yaklaşımında olduğu gibi) ihtiyaç duymayarak kaçınılmış olduğu maliyetlerin tahmini edilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 41. maddesinde, maddi olmayan duran varlıkların alım satımı ile uğraşan işletmelerin gerçeğe uygun değerlerinin dolaylı olarak tahmini edilme yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Maddi olmayan duran varlıkların ücretsiz veya düşük bedelle muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 44.2.2. Bazı durumlarda, bir maddi olmayan duran varlık, devlet teşviği yoluyla ücretsiz olarak veya çok düşük bir bedelle elde edilebilir. Bu durum, devletin bir işletmeye havaalanı iniş hakları, radyo veya televizyon istasyonu işletme lisansları, ithalat lisansları veya kotalar ya da diğer sınırlı kaynaklara erişim hakları gibi maddi olmayan duran varlıkları devrettiğinde veya dağıttığında söz konusu olur. İşletme, "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca, başlangıçta, hem maddi olmayan duran varlığı hem de ilgili teşviği gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. İşletmenin, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçmemiş olması durumunda, başlangıçta anılan varlık, amaçlanan kullanımına hazır hale getirilmesi ile

doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle (TMS 20'nin izin verdiği diğer bir uygulama) muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 44. maddesinde, maddi olmayan duran varlığın devlet teşviki yoluyla elde edilmesi halinde muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 72.2.3. Bir işletme, 74 üncü Paragrafta yer alan maliyet yöntemini veya 75 inci Paragrafta yer alan yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 72. maddesinde, muhasebe politikası maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa paylarını belirleme yöntemleri.

**Dayanak:** 80.2.4. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları ya:

- a) İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir.
- b) İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

**Kapsamı:** Standardın 80. maddesinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa paylarının hesaplama yöntemlerine yer verilmiş olup, her iki yöntemden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Amortisman yöntemleri.

**Dayanak:** 98.2.5. Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmini edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmini edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.

**Kapsamı:** Standardın 98. maddesinde, varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.1.25.3 TMS 38'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlıkla ilgili ekonomik yararların gerçekleşme olasılığının tahmini.

**Dayanak:** 22.3.1. Bir işletme, beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde işletme yönetimine varlıkla ilgili ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını belirleme konusunda takdir hakkı verilmiştir. Bu tahminlerin bir bölümü, ekonomik yararların gerçekleşme olasılığı ile ilgilidir.

**Konu:** Varlıkla ilgili ekonomik yararların gerçekleşme olasılığının tahmini.

**Dayanak:** 88.3.2. İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

**Kapsamı:** Standardın 88. maddesinde işletme yönetimine maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü belirleme konusunda takdir hakkı verilmiştir.



#### 2.1.25.4 TMS 38'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Maddi olmayan duran varlığın grubunun tahmini.

**Dayanak:** 4.4.1. Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

**Kapsamı:** Standardın 4. maddesinde meslek mensubu, bazı maddi olmayan duran varlıkların hangi standarda göre muhasebeleştirileceğine karar verirken mesleki yargısını kullanmalıdır.

**Konu:** Varlığın tahmini.

**Dayanak:** 21.4.2. Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

- a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinde gelecekte ekonomik yararların olup olmadığı ve varlığın maliyetinin güvenilir ölçülebilip ölçülemediği konusunda mesleki yargısı kullanarak karar verebilmektedir ve vereceği karara göre muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 27.4.3. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

- a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
- b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

**Kapsamı:** Standardın 27. maddesinde meslek mensubu, varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, hangi maliyetlerin varlıkla doğrudan ilişkilendirileceğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Benzer yararlı ömre sahip varlıkların tahmini.

**Dayanak:** 37.4.4. Edinen işletme, birbirlerini tamamlayıcı nitelikteki maddi olmayan duran varlık grubunu, ilgili varlıkların benzer yararlı ömre sahip olmaları durumunda, tek bir varlık olarak muhasebeleştirebilir. Örneğin, 'marka' ve 'marka ismi' terimleri, genellikle, ticari ve diğer markalar ile eş anlamlı olarak kullanılır. Ancak bu terimler, ticari markalar (veya hizmet markaları) ve ilişkili buldukları ticaret ünvanı, formüller, tarifler ve teknolojik deneyimler gibi tamamlayıcı bir varlık grubu için kullanılan genel pazarlama terimleridir.

**Kapsamı:** Standardın 37. maddesinde meslek mensubu, varlıkların benzeri yararlı ömre sahip olup olmadıklarını mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve muhasebe sistemindeki gruplandırmayı ona göre yapabilmektedir.

**Konu:** Ekonomik koşulların tahmini.

**Dayanak:** 39.4.5. Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer Tahminini sağlar (bakınız: Paragraf 78). Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmini edildiği

tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmini etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir.

**Kapsamı:** Standardın 39. maddesinde meslek mensubu, ekonomik koşullardaki önemli bir değişiklik olup olmadığına ve buna istinaden en son benzeri işlemin fiyatını kullanıp kullanmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Takas işleminin mahiyetinin ve bedelinin tahmini.

**Dayanak:** 45.4.6. Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlık, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş olabilir. İzleyen bölümde, parasal olmayan bir varlığın diğerine karşılık takasına değinilmekle beraber, söz konusu bölüm bir önceki cümlede bahsi geçen tüm takaslar için de uygulanır. Bu kapsamdaki bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, (a) takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya (b) elde edilen varlığın veya vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça, gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İşletme, vazgeçmiş olduğu varlığı derhal finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyor olsa dahi, elde edilen varlık bu şekilde ölçülür. Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemiş olması durumunda, maliyeti, bırakılan varlığın defter değeridir.

**Kapsamı:** Standardın 45. maddesinde meslek mensubu, takas işleminin mahiyetine ve bedelinin ölçümüne mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Maliyetin güvenilir ölçümü.

**Dayanak:** 47.4.7. Paragraf 21 (b)'de belirtildiği üzere, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi koşullarından biri, varlığın maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir maddi olmayan duran varlık için gerçeğe uygun değer; (a) mantıklı gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması, (b) muhtelif tahminlerin gerçekleştirilirliği makul bir şekilde değerlendirilip gerçeğe uygun değer Tahmininde kullanılabilmesi durumlarında güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bir

işletmenin, alınan ya da vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyememesi durumunda, alınan varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık bir biçimde ortada olmadıkça, vazgeçilen varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyetini ölçmede kullanılır.

**Kapsamı:** Standardın 47. maddesinde meslek mensubu, maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi esnasında maliyetinin güvenilir olarak ölçülüp ölçülmediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebelemektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirmesinin tahmini.

**Dayanak:** 57.4.8. Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:

- a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

**Kapsamı:** Standardın 57. maddesinde meslek mensubu, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirip muhasebeleştirmeme aşamasında alt

bentlerde sayılan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Yenileme maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 94.4.9. Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemi önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dâhil edilir. Bir işletme birleşmesinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen yeniden edinilmiş bir hakkın yararlı ömrü, söz konusu hakkın verildiği ve yenileme dönemlerini kapsamayan sözleşmenin sözleşmeye bağlı olarak kalan dönemdir.

**Kapsamı:** Standardın 94. maddesinde meslek mensubu, yenileme işleminin önemli maliyetler yüklenmeden yapılıp yapılmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Aktif piyasanın varlığının tahmini.

**Dayanak:** 100.4.10. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

- a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir.
- b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:
  - i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir.
  - ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

**Kapsamı:** Standardın 100. maddesinde meslek mensubu, aktif piyasanın yararlı ömrü sonunda mevcut olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve eğer mevcutsa kalıntı değeri sıfır kabul etmektedir.

### **2.1.26 TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 39'a göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 27'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 27**  
**TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme Ve Ölçme Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
6.1.1.	38.2.1.		9.4.1.
9.1.2.	48A.2.2.		11.4.2.
9.1.3.	82.2.3.		11A.4.3.
9.1.4.	87.2.4.		20.4.4.
86.1.5.	89A.2.5.		24.4.55
	98.2.6.		29,30.4.6.
			40.4.7.
			43.4.8.
			58.4.9.
			62.4.10
			83.4.11.
			88.4.12.
			89.4.13.
			92.4.14.
			95.4.15.
			97.4.16.
			101.4.17.
			102.4.18.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.26.1 TMS 39'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Sözleşmelerin türünün tahmini.

**Dayanak:** 6.1.1. Finansal olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin sözleşmenin nakit veya başka bir finansal araçla veya finansal araçların takas edilmesi suretiyle net

olarak ödenebileceği çeşitli durumlar bulunmaktadır. Sözü edilen durumlar aşağıdakileri içerir:

b) Nakit olarak veya başka bir finansal araçla veya finansal araçların takas edilmesi suretiyle net olarak ödeme yapabilme imkanı sözleşme koşullarında açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, işletmenin benzer sözleşmeleri, nakit veya başka bir finansal araçla ya da finansal araçları takas etmek suretiyle ödeme yönünde uygulamalarının bulunması (karşı tarafla veya başkasıyla mahsup/netleştirme sözleşmeleri yapmak veya sözleşmeleri vadeleri dolmadan veya hükümsüz kalmadan önce satmak gibi),

d) Sözleşmeye konu finansal olmayan kalemin hemen nakde dönüştürülebilir olması.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesindeki, “işletmenin benzer sözleşmeleri, hemen nakde dönüştürülebilir olması.” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

**Konu:** Sözleşmelerin piyasa koşullarına tepkisinin tahmini.

**Dayanak:** 9.1.2. Türev ürün: Aşağıda yer alan üç özelliğin tamamına sahip olan ve bu Standart kapsamında bulunan (bakınız: Paragraf 2-7) bir finansal araç veya diğer bir sözleşmedir:

b) Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemekte veya piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az bir net başlangıç yatırımı gerektirmektedir.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki, türev ürünün tanımında yer alan “piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmeler” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle finansal aracın veya sözleşmenin türev ürün kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği kararı verilebilmektedir.

**Konu:** Varlık veya borcun ne zaman satılacağına veya geri alınacağına tahmini.

**Dayanak:** 9.1.3. Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık veya finansal borç: Bir finansal varlık veya finansal borç, aşağıdaki durumlarda alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılır:

a) İlgili varlık veya borç, esas itibariyle, yakın bir tarihte satılmak veya geri satın alınmak amacıyla edinilmiş veya yüklenilmiştir.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki, alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlık veya finansal borç tanımında yer alan “yakın bir tarihte satılmak veya geri satın alınmak amacıyla” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir. Yapılacak tahminle finansal varlık veya borcun grubu belirlenebilmektedir.

**Konu:** Nakit akışlarının tahmini.

**Dayanak:** 9.1.4. Etkin faiz yöntemi: Finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki Tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranının hesaplanması sırasında, işletme, gelecekteki kredi zararlarını dikkate almaksızın, ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı tüm koşullarını (örneğin peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) göz önünde bulundurmak suretiyle nakit akışlarını tahmini eder. Bu hesaplama, etkin faiz oranının bir parçası olan ve sözleşmenin tarafları arasında ödenen veya alınan tüm masraf ve puanlar (bakınız: TMS 18) ile işlem masraflarını ve diğer her türlü prim ve iskontoyu içerir. Benzer nitelikteki finansal araç grubuna ait nakit akışlarının ve beklenen ömrün güvenilir bir şekilde tahmini edilebileceği varsayılır. Ancak, ilgili finansal araca (veya finansal araç grubuna) ait nakit akışlarının ve beklenen ömrün güvenilir bir şekilde tahmini edilmesinin mümkün olmadığı bazı ender durumlarda, işletme, ilgili finansal aracın (veya finansal araç grubunun) sözleşme süresinin tamamında gerçekleşmesi öngörülen sözleşmeye bağlı nakit akışlarını kullanır.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki, etkin faiz yönteminin tanımında yer alan “ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı tüm koşullarını (örneğin peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) göz önünde bulundurmak suretiyle nakit akışlarını tahmini eder, Benzer nitelikteki finansal araç grubuna ait nakit akışlarının ve beklenen ömrün güvenilir bir şekilde tahmini edilebileceği varsayılır” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.



**Konu:** Sözleşmelerin piyasa koşullarına tepkisinin tahmini.

**Dayanak:** 9.1.4. Finansal riskten korunma konusu kalem: (a) İşletmeyi, gerçeğe uygun değerde veya gelecekte elde edilecek nakit akışlarında değişiklik olması riskine maruz bırakan ve (b) finansal riskten korunulan olarak sınıflanan bir varlık, yükümlülük, kesin taahhüt, gerçekleşme olasılığı yüksek Tahmini işlem veya yurtdışı işletmedeki net yatırımdır.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesindeki, finansal riskten korunma konusu kalem tanımında yer alan “İşletmeyi, gerçeğe uygun değerde veya gelecekte elde edilecek nakit akışlarında değişiklik olması riskine maruz bırakan, gerçekleşme olasılığı yüksek Tahmini işlem” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

**Konu:** Varlık veya borcun ne zaman satılacağına veya geri alınacağına tahmini.

**Dayanak:** 86.1.5. Finansal riskten korunma ilişkileri üç çeşittir:

- a) Gerçeğe uygun değer riskinden korunma: Muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borcun ya da muhasebeleştirilmemiş bir kesin taahhüdün veya bu tür bir varlık, borç ya da taahhüdün belirlenebilir bir bölümünün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen, belirli bir risk unsuru ile ilişkilendirilebilen ve kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikteki değişikliklere karşı gerçekleştirilen bir finansal riskten korunma işlemidir.
- b) Nakit akış riskinden korunma:
  - i) Muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borca (örneğin, değişken oranlı borçların gelecekteki faiz ödemelerinin tamamı veya bir kısmı) ya da gerçekleşme ihtimali yüksek Tahmini bir işleme ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen,
  - ii) Net kâr veya zararı etkileyebilen nitelikteki nakit akışı değişikliklerinden korunmak için gerçekleştirilen bir finansal riskten korunma işlemidir.
- c) Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma: TMS 21’de yer almaktadır.

**Kapsamı:** Standardın 86. maddesindeki, “gerçekleşme ihtimali yüksek Tahmini bir işleme ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen” kelimelerinin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

### 2.1.26.2 TMS 39'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Finansal varlıkların muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 38.2.1. Finansal varlıkların normal yoldan alımı veya satımı, uygulanabilir oldukça, teslim tarihi muhasebesi veya ticari işlem tarihi muhasebesi kullanılarak muhasebeleştirilir veya finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır.

**Kapsamı:** Standardın 38. maddesinde, finansal varlıkların normal yoldan alımı veya satımı işlemlerinin muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Gerçeğe uygun değeri tespit yöntemleri.

**Dayanak:** 48A.2.2. Aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatın varlığı, gerçeğe uygun değer en iyi göstergesidir. Finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirler. Değerleme yöntemi kullanmanın amacı, normal iş koşulları çerçevesinde karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında ölçüm günü itibariyle gerçekleştirilen bir piyasa işleminde ilgili finansal aracın fiyatının ne olacağını tespit edilmesidir. Söz konusu değerlendirme yöntemleri; bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin (eğer varsa) kullanılmasını, büyük ölçüde aynı olan başka bir finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değer referans olarak alınmasını, iskonto edilmiş nakit akışı analizlerini ve opsiyon fiyatlandırma modellerini içerir. Bir aracın fiyatını belirlemek amacıyla piyasa katılımcıları tarafından yaygın olarak kullanılan bir değerlendirme yönteminin bulunması ve söz konusu yöntemin piyasada fiilen gerçekleştirilen işlemlerine ilişkin güvenilir fiyat tahminleri sağladığının kanıtlanması durumunda, işletme bu değerlendirme yöntemini kullanır. Seçilen değerlendirme yönteminde piyasa girdileri azami ölçüde dikkate alınır ve işletmeye özgü girdilere mümkün olduğunca az yer verilir. Söz konusu yöntem, fiyatın belirlenmesi sırasında piyasa katılımcıları tarafından dikkate alınacak bütün etkenleri içerir ve finansal araçların fiyatlandırılması ile ilgili genel kabul gören iktisadi yöntemlerle de tutarlılık gösterir. İşletme, periyodik (düzenli) olarak, seçilen değerlendirme yönteminin etkinliğini gözden geçirir ve söz konusu yöntemin geçerliliğini aynı araçla (diğer bir ifadeyle, değiştirmeksizin veya yeniden düzenlemeksizin) ilgili

gözlemlenebilen cari piyasa işlemlerinde oluşan veya mevcut piyasa verilerinden elde edilen fiyatları kullanmak suretiyle değerlendirir.

**Kapsamı:** Standardın 48 A. maddesinde, araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, işletme, gerçeğe uygun değeri tespit yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Finansal olmayan varlık ve borçların sınıflandırma yöntemleri.

**Dayanak:** 82.2.3. Finansal riskten korunma konusu kalemin finansal olmayan bir varlık veya borç olması durumunda, nakit akışlarındaki veya gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerin yabancı para riski haricindeki belirli bir riske tekabül eden uygun kısımlarının ayrılması ve ölçülmesindeki zorluklar nedeniyle, söz konusu finansal olmayan varlık ve borçlar (a) yabancı para risklerine karşı ya da (b) tümüyle bütün risklere karşı finansal riskten korunma konusu kalem olarak tanımlanabilir.

**Kapsamı:** Standardın 82. maddesinde, finansal riskten korunma konusu kalemin finansal olmayan bir varlık veya borç olması durumunda finansal olmayan varlık ve borçların sınıflandırma yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Yabancı para riskinden korunma işlemi muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 87.2.4. Bir kesin taahhüde ilişkin yabancı para riskinden korunma işlemi, gerçeğe uygun değer riskinden veya nakit akış riskinden korunma işlemi olarak muhasebeleştirilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 87. maddesinde, bir kesin taahhüde ilişkin yabancı para riskinden korunma işleminin muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Finansal riskten korunma konusu kaleme ilişkin kazanç ve kaybın sunulma yöntemleri.

**Dayanak:** 89A.2.5. Finansal varlık veya finansal borç portföyünün bir kısmının maruz kalınan faiz oranı değişikliğine karşı gerçeğe uygun değer riskinden korunması

işleminde (ki sadece bu tür bir finansal riskten koruma işleminde), Paragraf 89(b)'de yer alan hüküm, finansal riskten korunma konusu kaleme ilişkin kazanç veya kaybın:

- a) Finansal riskten korunma konusu kalemin bir varlık olarak izlendiği yeniden fiyatlandırma dönemleri itibariyle varlıkların içinde tek ve ayrı bir kalem olarak,
- b) Finansal riskten korunma konusu kalemin bir borç olarak izlendiği yeniden fiyatlandırma dönemleri itibariyle borçların içinde tek ve ayrı bir kalem olarak sunulması suretiyle yerine getirilebilir.

Yukarıda (a) ve (b)'de belirtilen ayrı kalemler finansal varlık veya finansal borçların yanında sunulur. Bu kalemler içerisinde bulunan tutarlar, ilgili oldukları varlık veya borçlar finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında kayıtlardan çıkarılır.

**Kapsamı:** Standardın 89A. maddesinde, finansal riskten korunma konusu kaleme ilişkin kazanç ve kaybın sunulma yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Finansal riskten korunma işleminin gerçeğe uygun değer riskinden korunma muhasebesi uygulanan bir kesin taahhüde dönüşme durumunda uygulanabilecek yöntemler.

**Dayanak:** 98.2.6. Tahmini işleme ilişkin finansal riskten korunma işleminin finansal olmayan bir varlık veya finansal olmayan bir borç muhasebeleştirilmesi ile sonuçlanması durumunda veya finansal olmayan bir varlık ya da finansal olmayan bir borca ilişkin Tahmini bir işlemin gerçeğe uygun değer riskinden korunma muhasebesi uygulanan bir kesin taahhüde dönüşmesi durumunda, işletme, aşağıdaki (a) veya (b) seçeneklerinden birini uygular:

- a) İşletme, 95 inci Paragrafa göre diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan kazanç veya kayıpları, elde edilen varlığın veya üstlenilen borcun kâr veya zararı etkilediği dönem veya dönemlerde (amortisman gideri veya satılan malların maliyetinin muhasebeleştirildiği dönemler gibi) yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırır (bakınız TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)). Ancak, işletmenin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen bir zararın tamamının veya bir kısmının gelecekteki bir veya daha fazla dönem içinde

geri kazanılamayacağını beklemesi durumunda, geri kazanılamayacağı beklenen tutar yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır.

- b) İşletme, 95 inci Paragrafa göre diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan kazanç veya kayıpları iptal ederek varlık veya borcun ilk maliyetine veya defter değerine dâhil eder.

**Kapsamı:** Standardın 98. maddesinde, finansal riskten korunma işleminin gerçeğe uygun değer riskinden korunma muhasebesi uygulanan bir kesin taahhüde dönüşme durumunda uygulanabilecek yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

#### **2.1.26.3 TMS 39'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.26.4 TMS 39'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Tahsil durumunun tahmini.

**Dayanak:** 9.4.1. Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti: Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır.

**Kapsamı:** Standardın 9. maddesinde meslek mensubu, tahsil edilememe durumuna ilişkin indirim tutarının mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Saklı türev ürünün tahmini.

**Dayanak:** 11.4.2. Bir saklı türev ürün, sadece ve sadece aşağıdaki koşullar yerine getirildiği takdirde asal sözleşmeden ayrıştırılır ve bu Standarda göre türev ürün olarak muhasebeleştirilir:

- a) İlgili saklı türev ürünün ekonomik özellikleri ve risklerinin, asal sözleşmenin ekonomik özellikleri ve riskleri ile yakından ilgili olmaması.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde meslek mensubu, türev ürün olarak muhasebeleştirilirken türev ürünün ekonomik özellikleri ve risklerinin, asal sözleşmenin ekonomik özellikleri ve riskleri ile yakından ilgili olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Karma sözleşmenin grubunun tahmini.

**Dayanak:** 11A.4.3. Bir karma sözleşmenin bir veya daha fazla saklı türev ürün içermesi ve asal sözleşmenin TFRS 9'un kapsamı dışında bulunması durumunda, 11 inci Paragrafa bağlı kalımsızın ilgili karma sözleşmenin tamamının gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya finansal borç olarak sınıflanması mümkündür. Bunun için aşağıdaki koşulların mevcut olmaması gerekir:

- a) Saklı türev ürünün (ürünlerin), aksi durumda, değiştirilmesine ancak sözleşme gereğince hükümlenebilecek nakit akışlarında önemli bir değişiklik yaratmaması,
- b) Benzer bir karma finansal araçta bulunan saklı türev ürünün ilgili finansal araçtan ayrıştırılmasının engellenmiş olduğunun küçük bir analiz işlemi sonucunda veya hiçbir analiz yapılmaksızın anlaşılabilmesi (örneğin bir kredi işleminde, borçluya, ilgili krediyi itfa edilmiş maliyetine yakın bir tutardan peşin olarak ödeme imkanı veren bir saklı peşin ödeme opsiyonu).

**Kapsamı:** Standardın 11 A maddesinde meslek mensubu, saklı türev ürün olarak muhasebeleştirilirken nakit akışlarına önemli bir değişiklik olup olmayacağına, saklı türev ürünün ilgili finansal araçtan ayrıştırılmasının engellenmiş olduğunun küçük bir analiz işlemi sonucunda veya hiçbir analiz yapılmaksızın anlaşılabilip anlaşılamayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Alınacak kararlar karma sözleşmenin muhasebe sisteminde yeri belli olmaktadır.

**Konu:** Finansal varlığa ilişkin risklerin ve yararların devir durumunun tahmini.

**Dayanak:** 20.4.4. İşletme bir finansal varlığı devrettiği zaman (bakınız: Paragraf 18), söz konusu finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve yararları ne ölçüde elinde bulundurmaya devam ettiğini değerlendirir. Bu durumda:

- a) İşletmenin bir finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları önemli ölçüde devretmiş olması durumunda, söz konusu finansal varlığı finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakması ve bununla beraber, devir sırasında yaratılan veya elde tutulan her türlü hak ve yükümlülüğü varlık veya borç olarak ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekir.
- b) İşletmenin bir finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları önemli ölçüde elinde bulundurmaya devam etmesi durumunda, ilgili finansal varlık finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtılmaya devam edilir.
- c) İşletmenin bir finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları ne önemli ölçüde devretmiş ne de önemli ölçüde elinde bulundurmakta olması durumunda, işletme, ilgili finansal varlık üzerinde kontrol sahibi olmaya devam edip etmediğini belirler. Buna göre:
  - i) İşletmenin artık kontrol sahibi olmadığını belirlemesi durumunda, ilgili finansal varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır ve devir işlemi sırasında yaratılan veya elde tutulan her türlü hak ve yükümlülük, varlık veya borç olarak ayrıca muhasebeleştirilir.
  - ii) İşletmenin kontrol sahibi olmaya devam ettiğini belirlemesi durumunda, anılan finansal varlık işletmenin varlık üzerinde devam eden ilgisi ölçüsünde finansal durum tablosuna (bilanço) yansıtılmaya devam edilir (bakınız: Paragraf 30).

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararlarının önemli ölçüde devredilip devredilmediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Ücretle hizmetin karşılığının tahmini.

**Dayanak:** 24.4.5. İşletme, devir işlemi sırasında bir bütün olarak finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakma koşulları oluşan bir finansal varlığı devretmesi ve ücreti karşılığında söz konusu finansal varlığa hizmet verme hakkını elinde bulundurması durumunda, söz konusu hizmet anlaşmasını bir hizmet varlığı ya da bir hizmet borcu olarak muhasebeleştirir. Elde edilecek ücretin verilen hizmetin karşılığında yetersiz kalacağı beklenmesi durumunda, ilgili hizmet yükümlülüğüne karşılık gerçeğe uygun değeri üzerinden bir hizmet borcu muhasebeleştirilir. Elde edilecek ücretin yapılan hizmetin üzerinde olacağı beklenmesi durumunda, söz konusu hizmet hakkı için, Paragraf 27'ye uygun olarak daha büyük finansal varlığın defter değerinin dağıtılma esasına göre tespit edilen değer üzerinden bir hizmet varlığı muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, elde edilecek ücretin verilen hizmetin karşılığında yetersiz kalıp kalmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve vereceği kararlar finansal tabloları değiştirebilmektedir.

**Konu:** Varlıkla ilgili risk ve yararların tahmini.

**Dayanak:** 29, 30.4.6. 29. İşletmenin devredilen varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları önemli ölçüde elinde bulundurmaya devam etmesi nedeniyle, yapılan devir işleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakma sonucunu doğurmaması durumunda, işletme, devredilen varlığın tamamını finansal durum tablosuna (bilançoya) yansıtmaya devam eder ve elde edilen tutarı finansal borç olarak muhasebeleştirir. İşletme, daha sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü geliri ve finansal borçtan kaynaklanan her türlü gideri muhasebeleştirmeye devam eder.

30. İşletme finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları önemli ölçüde devretmediği gibi elinde bulundurmaya da devam etmemekte, ancak ilgili finansal varlık üzerinde kontrol sahibi olmaya devam etmekte ise, devredilen finansal varlığı ilgili varlıkta devam eden ilgisi ölçüsünde finansal durum tablosuna (bilançoya) yansıtmayı sürdürür. İşletmenin devredilen varlıktaki devam eden ilgisi, devredilen varlığın değerinde meydana gelen değişikliklere maruz kalma düzeyi kadardır. Bunun örnekleri aşağıdaki gibidir:



- a) İşletmenin devam eden ilgisinin devredilen varlığın garanti edilmesi şeklinde olması durumunda, söz konusu ilginin düzeyi (i) varlığın bedeli ile (ii) işletmenin ödemek zorunda kalacağı azami tutardan (“garanti tutarı”) düşük olanı düzeyinde gerçekleşir.
- b) İşletmenin devam eden ilgisinin devredilen varlık üzerine yazılan veya satın alınan bir opsiyon sözleşmesi (veya her ikisi) şeklinde olması durumunda, söz konusu ilginin düzeyi işletmenin geri satın alabileceği devredilen varlık tutarı kadardır. Ancak gerçeğe uygun değerinden ölçülen bir varlık üzerinde yazılı bir satım opsiyonunun tesis edilmesi durumunda, işletmenin devam eden ilgisi, devredilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile opsiyon için uygulanacak işlem fiyatından düşük olanı ile sınırlıdır (bakınız: Paragraf UR48).
- c) İşletmenin devam eden ilgisinin devredilen varlığa ilişkin nakit olarak ödenecek bir opsiyondan veya benzer bir koşuldaki ibaret olması durumunda, söz konusu ilginin düzeyi yukarıda (b)’de nakit olmayan kıymetlerle ödenen opsiyonlar için belirtildiği şekilde ölçülür.

**Kapsamı:** Standardın 29. ve 30. maddelerinde meslek mensubu, işletmenin devredilen varlığın mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararları önemli ölçüde elinde bulundurmaya devam edip etmediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirir.

**Konu:** Önemli değişikliğin tahmini.

**Dayanak:** 40.4.7. Borçlanma araçlarının mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında tamamen farklı koşullar çerçevesinde takas edilmesi, eski finansal borcun ortadan kalktığını gösterir ve bunun yerine yeni bir finansal borç muhasebeleştirilmesini gerektirir. Benzer şekilde, mevcut bir finansal borcun koşullarının tamamı veya bir bölümünde önemli bir değişiklik yapılması (borçlunun yaşadığı finansal güçlüklerle ilişkili olsun ya da olmasın), eski finansal borcun ortadan kalktığını gösterir ve bunun yerine yeni bir finansal borç muhasebeleştirilmesini gerektirir.

**Kapsamı:** Standardın 40. maddesinde meslek mensubu, mevcut bir finansal borcun koşullarının tamamı veya bir bölümünde önemli bir değişiklik yapıp yapılmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirir.

**Konu:** Doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerin tahmini.

**Dayanak:** 43.4.8. Bir finansal borç, ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmayan finansal borçların ilk muhasebeleştirmesinde, ilgili finansal borçların ihracı ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri bunların gerçeğe uygun değerlerinden düşülür.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde meslek mensubu, finansal borçların ihracı ile doğrudan ilişkilendirilebilen giderleri mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Tarafsız göstergelerin tahmini.

**Dayanak:** 58.4.9. Her raporlama dönemi sonunda, itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların veya finansal varlık gruplarının değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız göstergeler bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, değer düşüklüğü zararının tutarı 63 üncü Paragraf uygulanarak tespit edilir.

**Kapsamı:** Standardın 58. maddesinde meslek mensubu, finansal varlıkların veya finansal varlık gruplarının değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız göstergeler bulunup bulunmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde tarafsız göstergelerin tespitinin nasıl yapılacağı hususu belirtilmemiş konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Değer düşüklüğü tutarının tahmini.

**Dayanak:** 62.4.10. Bazı durumlarda, bir finansal varlıktaki değer düşüklüğü tutarının tahmini edilebilmesi için gerekli olan gözlemlenebilir veriler, kısıtlı veya mevcut koşullarla birebir uyumlu olmayabilir. Örneğin bir borçlunun finansal sıkıntı içinde olması ve benzer durumdaki borçlulara ilişkin elde edilebilir tarihi verilerin az sayıda olması halinde bu durum söz konusudur. Bu tür durumlarda, işletme, ilgili değer düşüklüğü tutarını tahmini etmek amacıyla tecrübeleri ile de desteklenen muhakeme yeteneğini kullanır. Benzer şekilde, işletme, söz konusu muhakeme yeteneğini, mevcut koşulları yansıtması amacıyla bir finansal varlık grubunun gözlemlenebilir verilerini

düzeltilmek amacıyla kullanır (bakınız: Paragraf UR 89). Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanması ile ilgili temel unsurlardan olup anılan tabloların güvenilirliğine zarar vermez.

**Kapsamı:** Standardın 62. maddesinde meslek mensubu, değer düşüklüğü tutarını tahmini etmek amacıyla mesleki yargısını kullanabilmektedir. Madde metninin kendisi mesleki yargıda bulunulması gerektiğini belirtmiştir.

**Konu:** Benzer nitelikteki varlık veya borçların tahmini.

**Dayanak:** 83.4.11. Sadece, bir grup içerisindeki münferit varlık veya borçların korunma riski paylaşmaları durumunda, benzer nitelikteki varlık veya borçlar bir araya toplanıp grup olarak finansal riskten korunabilir. Bunun yanı sıra, gruptaki her bir kalemin korunulan risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değer değişikliklerinin, ilgili kalem grubunun korunulan risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerindeki toplam değişiklikler ile yaklaşık olarak orantılı olması beklenir.

**Kapsamı:** Standardın 83. maddesinde meslek mensubu, benzer nitelikteki varlık veya borçların neler olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ona göre gruplandırma yapabilmektedir.

**Konu:** Benzer nitelikteki varlık veya borçların tahmini.

**Dayanak:** 88.4.12. Bir finansal riskten korunma ilişkisi, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların tümünü karşılaması durumunda, 89-102'nci Paragraflarda belirtilen finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanması için yeterli görülür.

a) Finansal riskten korunma işleminin başlangıcında, finansal riskten korunma ilişkisi ile işletmenin finansal riskten korunma işleminde bulunmasına neden olan risk yönetimi hedef ve stratejisinin resmi bir tanımının bulunması ve bunların resmi bir belgeye dayanması. Anılan belgeleme, finansal riskten korunma aracının belirlenmesi, finansal riskten korunma konusu varlık ya da işlemi, korunulan finansal riskin yapısını ve işletmenin ilgili finansal riskten korunma aracının varlığın gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarında meydana gelen ve korunulan finansal riskle ilişkilendirilebilen değişiklikleri dengelemedeki etkinliğini nasıl değerlendireceğini içerir.

- b) Finansal riskten korunma işleminin, korunulan risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki veya nakit akışlarındaki değişiklikleri dengelemede oldukça etkin olması ve ilgili finansal riskten korunma ilişkisine ilişkin belgelendirilmiş risk yönetim stratejisi ile tutarlı olması beklenir (bakınız: Ek A UR 105-UR 113 üncü Paragraf).
- c) Nakit akış riskinden korunma işlemleri için, finansal riskten korunma işleminin konusunu teşkil eden Tahmini işlemin gerçekleşme ihtimalinin yüksek olması ve nakit akışlarındaki değişikliklerin kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikte olması gerekir.
- d) Finansal riskten korunma işleminin etkinliği güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir. Bir başka deyişle, finansal riskten korunma konusu kalemin korunulan finansal risk ile ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değeri ve nakit akışları ile finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (gerçeğe uygun değer belirlenmesi hakkında bilgi için bakınız).
- e) Finansal riskten korunma işlemi sürekli olarak değerlendirilir ve tanımlandığı tüm finansal raporlama dönemleri boyunca oldukça etkin olacak şekilde tespit edilir.

**Kapsamı:** Standardın 88. maddesinde meslek mensubu, finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanması için madde alt bentlerinde sayılan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirir.

**Konu:** Riskle ilişkilendirilebilen kazanç ve kaybın tahmini.

**Dayanak:** 89.4.13. Gerçeğe uygun değer riskinden korunma işleminin 88 inci Paragrafta yer alan koşulları dönem boyunca sağlaması durumunda, anılan işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

- a) Finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerinin yeniden ölçülmesinden (türev nitelikli bir finansal riskten korunma aracı için) veya söz konusu finansal riskten korunma aracının defter değerine ilişkin yabancı para bileşeninin TMS 21'e göre ölçülmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

b) Finansal riskten korunma konusu kalemden kaynaklanan ve korunulan riskle ilişkilendirilebilen kazanç veya kayıp, finansal riskten korunma konusu kalemin defter değerine yansıtılır ve kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu durum, finansal riskten korunma konusu kalem maliyeti üzerinden ölçülmüş olsa dahi geçerlidir.

**Kapsamı:** Standardın 89. maddesinde meslek mensubu, finansal riskten korunma konusu kalemden kaynaklanan ve korunulan riskle ilişkilendirilebilen kazanç ve kayıpları mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Etkin faiz oranının kullanılabilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 92.4.14. Finansal riskten korunma konusu finansal aracın etkin faiz yöntemi kullanılarak belirlenen defter değerinde Paragraf 89(b) uyarınca yapılan her türlü düzeltme (veya bir portföyün faiz oranı riskinden korunması durumunda, Paragraf 89A'da yer alan ayrı finansal durum tablosu (bilanço) kaleminde yapılan düzeltme), kâr veya zarar aracılığıyla itfa edilir. İtfa işlemi, düzeltme olur olmaz başlatılabilir ve finansal riskten korunma konusu kalemin korunulan finansal riskle ilişkili gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler nedeniyle düzeltilmesinin sona ermesinden daha geç bir zamanda başlatılmaz. Düzeltme işlemi, itfanın başladığı tarih itibariyle yeniden hesaplanan etkin faiz oranına dayanır. Ancak, finansal varlık veya finansal borç portföyünün maruz kalınan faiz oranı değişikliğine karşı gerçeğe uygun değer riskinden korunması işleminde (ki sadece bu tür bir finansal riskten korunma işleminde) yeniden hesaplanan bir etkin faiz oranının kullanılmasının mümkün olmaması durumunda, yapılan düzeltme eşit oranlı bir yöntem kullanmak suretiyle itfa edilir. Düzeltme işlemi, finansal aracın vadesinde veya bir portföyün faiz oranı riskine karşı korunması amaçlı işlemlerde, ilgili yeniden fiyatlandırma döneminin sonunda tamamen itfa edilmiş olur.

**Kapsamı:** Standardın 92. maddesinde meslek mensubu, finansal varlık veya finansal borç portföyünün maruz kalınan faiz oranı değişikliğine karşı gerçeğe uygun değer riskinden korunması işleminde yeniden hesaplanan bir etkin faiz oranının kullanılmasının mümkün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve vereceği karara göre itfa yöntemini belirleyebilmektedir.

**Konu:** Kazanç ve kayıpların nerden kaynaklandığının tahmini.

**Dayanak:** 95.4.15.N akit akış riskinden korunma işlemi, dönem boyunca 88 inci Paragrafta belirtilen koşulları sağlaması durumunda aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

- a) Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir.
- b) Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olmayan kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 95. maddesinde meslek mensubu, finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu kısmı mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Geri kazanılabilecek zararın tahmini.

**Dayanak:** 97.4.16. Tahmin işleme yönelik finansal riskten korunma işleminin bir finansal varlık veya finansal borç muhasebeleştirilmesi ile sonuçlanması durumunda, 95 inci Paragraf uyarınca diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan kazanç veya kayıplar, finansal riskten korunmaya konu olan Tahmini nakit akışlarının kâr veya zararı etkilediği dönem veya dönemlerde (faiz gelirinin veya giderinin muhasebeleştirildiği dönemler gibi), yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kâr veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır (bakınız: TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)). Ancak, işletmenin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen bir zararın tamamının veya bir kısmının gelecekteki bir veya daha fazla dönem içinde geri kazanılamayacağını öngörmesi durumunda, geri kazanılamayacağı öngörülen tutar, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılır.

**Kapsamı:** Standardın 97. Maddesinde meslek mensubu, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen bir zararın geri kazanılıp kazanılmayacağına mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Finansal riskten korunma muhasebesini sonlandırma.

**Dayanak:** 101.4.17. İşletme, aşağıdakilerden herhangi birisinin oluşması durumunda 95-100 üncü Paragraflarda belirtilen finansal riskten korunma muhasebesini uygulamaya son verir:

- a) Finansal riskten korunma aracının vadesinin dolması, satılması, sona erdirilmesi veya kullanılması (bu açıdan, bir finansal riskten korunma aracının yenilenmesi veya bir başka finansal riskten korunma aracına aktarılması, söz konusu işlemlerin işletmenin belgelenmiş finansal riskten korunma stratejisinin bir parçası olması durumunda vadenin dolması ya da işlemden kaldırılma olarak kabul edilmez). Bu durumda, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren (bakınız: Paragraf 95(a)) diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmesine devam edilen finansal riskten korunma aracına ait toplam kazanç ya da kayıp, ilgili Tahmini işlem gerçekleşene kadar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak kalmaya devam eder. İşlemin gerçekleşmesi durumunda 97, 98 veya 100 üncü paragraflar uygulanır.
- b) Finansal riskten korunma işleminin 88 inci Paragrafta yer alan finansal riskten korunma muhasebesi ile ilgili koşulları bundan böyle sağlamaması. Bu durumda, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren (bakınız: Paragraf 95(a)) diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmesine devam edilen finansal riskten korunma aracına ait toplam kazanç ya da kayıp, ilgili Tahmini işlem gerçekleşene kadar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak kalmaya devam eder. İşlemin gerçekleşmesi durumunda 97, 98 veya 100 üncü paragraflar uygulanır.
- c) Tahmini işlemin gerçekleşmesinin bundan böyle beklenmediği durumda. Bu durumda, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren (bakınız: Paragraf 95(a)) diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan toplam kazanç ya da kayıp, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır. Bundan böyle gerçekleşme olasılığı yüksek olarak değerlendirilmeyen bir tahmini işlemin (bakınız: Paragraf 88(c)), gerçekleşmesi halen bekleniyor olabilir.
- d) İşletmenin tanımlamayı/sınıflamayı iptal etmesi durumunda. Tahmini işlemlerle ilgili finansal riskten korunma işlemleri için, finansal riskten korunma işleminin etkin olduğu dönemden itibaren (bakınız: Paragraf 95(a)) diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan finansal riskten korunma aracına ait toplam kazanç ya

da kayıp, işlem gerçekleşene kadar veya artık gerçekleşmesinin beklenmediği zamana kadar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak kalmaya devam eder. İşlem gerçekleştiği zaman 97, 98 veya 100 üncü Paragraflar uygulanır. İşlemin gerçekleşmesinin artık beklenmemesi durumunda, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan toplam kazanç ya da kayıp, yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır.

**Kapsamı:** Standardın 101. maddesinde meslek mensubu, finansal riskten korunma muhasebesini uygulamaya son verme aşamasında alt bentler sayılan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği aşamasında mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir.

**Konu:** Kazanç ve kayıpların nereden kaynaklandığının tahmini.

**Dayanak:** 102.4.18. Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma amaçlı işlemler, net yatırımın bir parçası olarak muhasebeleştirilen parasal kalemlere ilişkin finansal riskten korunma işlemleri de dâhil olmak üzere, nakit akış riskinden korunma işlemlerine benzer şekilde muhasebeleştirilir:

- a) Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olduğu tespit edilen kısmı (bakınız: Paragraf 88) diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir.
- b) Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olmayan kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Finansal riskten korunma işleminin etkin olan kısmıyla ilgili olan ve diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan finansal riskten korunma aracına ilişkin kazanç ya da kayıp, TMS 21 Paragraf 48-49 uyarınca yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması sırasında ya da elden çıkarılma dönemi içerisinde yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılır (bakınız TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)).

**Kapsamı:** Standardın 102. maddesinde meslek mensubu, yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma amaçlı işlemleri muhasebeleştirirken finansal



riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu kısmı mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### **2.1.27 TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 40'a göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 28'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 28**  
**TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	30.2.1.	32.3.1.	5.4.1.
	68.2.2.		10.4.2.
			11.4.3.
			16.4.4.
			21.4.5.
			27.4.6.
			29.4.7.
			52.4.10.
			66.4.11.
			77.4.12.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.1.27.1 TMS 40'a Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.1.27.2 TMS 40'a Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Muhasebe politikası yöntemleri.

**Dayanak:** 30.2.1. 32A ve 34 üncü Paragraflarda belirtilen istisnai durumlar dışında, bir işletme muhasebe politikası olarak 33–55 paragraflarında açıklanan gerçeğe uygun

değer yöntemini veya 56'ncı paragrafta açıklanan maliyet yöntemini seçer ve anılan yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde, muhasebe politikası olarak seçilebilecek yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Yatırım amaçlı gayrimenkulün değiştirilen kısmının maliyetinin gayrimenkullere eklenmesi yöntemleri.

**Dayanak:** 68.2.2. Bir işletmenin, Paragraf 16'da açıklanmış olan muhasebeleştirme ilkesine göre yatırım amaçlı gayrimenkulün değiştirilen kısmının maliyetini ilgili gayrimenkulün defter değerine eklemesi durumunda, değiştirilen kısmın defter değerini finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakır. Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan yatırım amaçlı bir gayrimenkul açısından, değiştirilen söz konusu kısım ayrı olarak amortismanına tabi tutulmamış olabilir. Eğer değişen kısmın defter değerinin saptanması işletme için mümkün değilse, işletme söz konusu değişimin maliyetini, değişen kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyetini saptama açısından bir gösterge olarak kullanabilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, değiştirilecek kısmın değerini kaybetmiş olduğunu halihazırda göstermekte olabilir. Diğer durumlarda, değiştirilmiş olan kısım için gerçeğe uygun değerden ne kadar azaltma yapılacağıın tespit edilmesi zor olabilir. Değiştirilen kısım için gerçeğe uygun değeri azaltmanın diğer bir yolu ise, bunu yapmanın mümkün olmaması durumunda, değiştirilen kısmın maliyetini varlığın defter değerine ilave etmek ve ardından, değiştirmenin değil de ilavenin söz konusu olduğu durumlardaki gibi, gerçeğe uygun değerini yeniden hesaplamaktır.

**Kapsamı:** Standardın 68. maddesinde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değiştirilen kısmının maliyetinin gayrimenkullere eklenmesi yöntemlerine yer verilmiş olup, yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.1.27.3 TMS 40'a Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Değerleme işleminin yaptırılması.

**Dayanak:** 32.3.1. Bu Standart, tüm işletmelerin ölçüm (işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda) veya açıklama (işletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda) amaçları açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasını gerektirir. İşletme, zorunlu olmamakla beraber, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini, konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme işlemi esas almak suretiyle tespit etmesi konusunda teşvik edilir.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde işletme yönetimine değerlendirme işlemi uzmana yaptırma konusunda takdir hakkı verilmiştir.

#### **2.1.27.4 TMS 40'a Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Uygulamanın yapılabilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 5.4.1. Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri, ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı gibi diğer TFRS'lerde yer alan hükümlere göre finansal durum tablosuna (bilanço) ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.

**Kapsamı:** Standardın 5. maddesinde meslek mensubu, maliyet kavramının içinde yer alan uygulanmasının mümkün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde uygulamaya ilişkin bir yöntem belirtilmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Gayrimenkullerin bölümlerinin bağımsız olarak satılabilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 10.4.2. Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmaması

durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde meslek mensubu, gayrimenkul bölümlerinin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Yardımcı hizmetlerin büyüklüğünün tahmini.

**Dayanak:** 11.4.3. Bazı koşullarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde meslek mensubu, gayrimenkul kullanıcılarına sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşma içindeki önemini mesleki yargısını kullanarak tespit edebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde büyüklüğü ölçmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Yatırım amaçlı gayrimenkulün varlık olarak muhasebeleştirilmesi.

**Dayanak:** 16.4.4. Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir:

a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,

b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

**Kapsamı:** Standardın 16. maddesinde meslek mensubu, yatırım amaçlı bir gayrimenkulü muhasebeleştirirken alt bentlerde sayılan şartların gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve

işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde belirtilenleri ölçmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Doğrudan ilişkili harcamaların tahmini.

**Dayanak:** 21.4.5. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.

**Kapsamı:** Standardın 21. maddesinde meslek mensubu, satın alınan gayrimenkulün maliyetini hesaplarken, bu işlemle doğrudan ilişkilendirilen harcamaların neler olduğuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Takas işleminin özünün tahmini.

**Dayanak:** 27.4.6. Parasal olmayan bir veya birden fazla varlık ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında bir veya birden fazla yatırım amaçlı gayrimenkul edinilmiş olabilir. İzleyen hükümler, bir parasal olmayan varlıkla diğer bir parasal olmayan varlığın takasını kapsamakta olup, önceki cümlede belirtilen diğer takas işlemlerine de uygulanır. Bu tür bir yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyet bedeli;

- a) Takas işleminin ticari bir özünün bulunmaması,
- b) Takas ile alınan ve verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi söz konusu olmadıkça, gerçeğe uygun değerden ölçülür. İşletme, karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmamış olsa bile, edindiği varlığı bu şekilde ölçer. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmemesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeri olarak ölçülür.

**Kapsamı:** Standardın 27. maddesinde meslek mensubu, takas işleminin ticari bir özünün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Takas işleminin özünün tahmini.

**Dayanak:** 29.4.7. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değerinin; a) kendisi için makul olarak yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerine ilişkin değer aralığındaki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması veya b) anılan aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer Tahmininde kullanılabilmesi durumunda güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde, meslek mensubu, bir varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit ederken a ve b bentlerinde sayılan şartlar konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirebilmektedir.

**Konu:** Nakit girişlerinin tahmini.

**Dayanak:** 52.4.9. Bazı durumlarda bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yaptığı ödemelerin bugünkü değerinin (muhasebeleştirilen borçlara ilişkin ödemeler hariç), söz konusu gayrimenkulle ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşacağını tahmini edebilir. Bu durumda işletme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardını uygulamak suretiyle muhasebeleştirilmesi gereken bir borç olup olmadığını ve eğer varsa bunun nasıl hesaplanacağını tespit eder.

**Kapsamı:** Standardın 52. maddesinde, meslek mensubu, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yaptığı ödemelerin bugünkü değerinin söz konusu gayrimenkulle ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşıp aşmayacağı konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde nakit girişlerini ölçmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağını tahmini.

**Dayanak:** 66.4.10. Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır (finansal durum tablosundan (bilançodan) çıkartılır).

**Kapsamı:** Standardın 66. maddesinde meslek mensubu, yatırım amaçlı gayrimenkulleri bilanço dışı bırakıp bırakmama aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Önemli düzeyde düzeltme işleminin tahmini.

**Dayanak:** 77.4.12. Yatırım amaçlı gayrimenkul için yaptırılan bir değerlendirme işleminin finansal tabloların düzenlenmesi amacıyla önemli ölçüde düzeltilmiş olması durumunda, örneğin paragraf 50’de açıklandığı gibi ayrı ayrı varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmiş varlık ve borçların mükerrer bir biçimde finansal tablolarda yer almasından kaçınmak amacıyla, yaptırılan değerlendirme işlemi sonucunda bulunan tutarla finansal tablolara yansıtılan düzeltilmiş tutar arasındaki fark, varsa, geri ilave edilen muhasebeleştirilmiş kira yükümlülükleri ve diğer önemli düzeltme toplamları ayrı ayrı gösterilmek üzere, kamuoyuna açıklanır.

**Kapsamı:** Standardın 77. maddesinde meslek mensubu, yatırım amaçlı gayrimenkul için yaptırılan bir değerlendirme işleminin finansal tabloların düzenlenmesi amacıyla önemli ölçüde düzeltilmiş olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde düzeltme işlemini ölçmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

#### **2.1.28 TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TMS 41’e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 29’daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 29**  
**TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
23.1.1.	18.2.1.	43.3.1.	10.4.1.
			30.4.2.

**Kaynak:** Yazar

### 2.1.28.1 TMS 41'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Varlık veya borcun ne zaman satılacağına veya geri alınacağına tahmini.

**Dayanak:** 23.1.1. Piyasa koşullarında muvazaasız olarak gerçekleştirilen bir işlemde fiyat kararlaştırırken, bilgili, istekli alıcı ve satıcılar, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimleri göz önünde bulundurur. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer, söz konusu olası değişimleri yansıtır. Dolayısıyla, işletmeler, nakit akımlarında gerçekleşmesi olası değişimlere ilişkin beklentilerini; beklenen nakit akımları, iskonto oranı veya bunların bir bileşimiyle birlikte dikkate alır. İşletme, iskonto oranının belirlenmesinde, bazı varsayımların mükerrer olarak dikkate alınmasını veya ihmal edilmesini önlemek amacıyla, beklenen nakit akımları tahmin edilirken kullanılanlarla uyumlu varsayımlar kullanılır.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesindeki “Piyasa koşullarında muvazaasız olarak gerçekleştirilen bir işlemde.” kelimelerin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

### 2.1.28.2 TMS 41'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Gerçeğe uygun değer olarak kullanılacak fiyatlar.

**Dayanak:** 18.2.1. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır:

- a) İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı,
- b) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları,
- c) Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde, aktif bir piyasa bulunmaması halinde gerçeğe uygun değer belirlenmesindeki fiyatlara yer verilmiş olup, bu fiyatlardan hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.



### **2.1.28.3 TMS 41'e G6re Y6netimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Canlı varlık grubunu ayırarak açıklama yapma.

**Dayanak:** 43.3.1. İşletmeler her bir canlı varlık grubu için, uygun oldukça, tüketilen ve taşıyıcı canlı varlıklar veya olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayırım yapmak suretiyle sayısal açıklamada bulunması konusunda teşvik edilir. Örneğin; işletme, tüketilebilir canlı varlıklar ile taşıyıcı canlı varlıkların defter değerlerini grup olarak açıklayabilir. Dahası, söz konusu kayıtlı değerleri, olgunlaşmış ve olgunlaşmamış canlı varlıklar arasında ayrıştırabilir. Yapılan ayrıştırma işlemi, gelecekteki nakit akışlarının zamanlaması konusunda faydalı bilgiler sağlayabilir. İşletme, bu tür her bir ayrıştırma işleminin dayanağı açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde işletme yönetimine, canlı varlık gruplarını ayırarak sayısal açıklama yapma konusunda takdir hakkı verilmiştir.

### **2.1.28.4 TMS 41'e G6re Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** 6nemli düzeyde d6zeltme işleminin tahmini.

**Dayanak:** 10.4.1. İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir:

- a) İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması,
- b) Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması,
- c) Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde meslek mensubu, canlı bir varlığı veya tarımsal ürünü muhasebeleştirirken gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olup olmadığına ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilip ölçülemediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde belirtilenleri hesaplayabilmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi.

**Dayanak:** 30.4.2. Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dâhil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde meslek mensubu, Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülüp ölçülmediğine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde gerçeğe uygun değer için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

## **2.2 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Gerektiren Durumlar**

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında “mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar” dörtlü sınıflamanın esas alınmasına göre ayrı ayrı incelenmiştir.

### **2.2.1 TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 1’e göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 30’daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 30**  
**TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
14.1.1.			25.4.1.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.2.1.1 TFRS 1'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Tarafsız kanıtın tahmini.

**Dayanak:** 14.1.1. İşletmelerin TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle yaptığı tahminler, aynı tarih itibariyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtan düzeltmeler sonrasında) ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesindeki “tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.” kelimelerin yapısı tahminde bulunmayı gerektirmektedir.

#### **2.2.1.2 TFRS 1'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.1.3 TFRS 1'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.1.4 TFRS 1'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Önemli düzeltmelerinin belirlenmesi.

**Dayanak:** 25.4.1. 24 (a) ve (b) Paragrafları uyarınca yapılması gereken mutabakat işlemlerinde, kullanıcıların, finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosunda yapılan önemli düzeltmeleri anlamalarını sağlamaya yetecek detayda bilginin sunulması gerekir. TFRS'lere geçmeden önce yerel düzenlemelere göre nakit akış tablosu da sunmakta olan işletmeler, söz konusu tabloya ilişkin önemli düzeltmeleri de açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 25. maddesinde meslek mensubu, finansal tablo kullanıcılarının tablolarında yapılan önemli düzeltmeleri anlamalarını sağlayacak yeterli bilgiyi mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve bu bilgiyi açıklayabilmektedir. Madde metninde gerçeğe uygun değer için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### **2.2.2 TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 2'ye göre mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 31'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 31**  
**TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının İlk Uygulamasında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	43.2.1.		10.4.1.
	43A.2.2.		17.4.2.
			20.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.2.2.1 TFRS 2'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.2.2 TFRS 2'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Hisse bazlı ödeme işlemlerinde muhasebeleştirme.

**Dayanak:** 43.2.1. Nakit ödeme yükümlülüğünün bulunmaması durumunda, hisse bazlı ödeme işlemleri, 10-29 uncu Paragraflarda açıklanan özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin hükümlere uygun olarak muhasebeleştirilir. Ödeme durumunda:

- a) İşletmenin ödemeyi nakit olarak yapmayı seçmesi durumunda, (c)'de belirtilen durum dışında, gerçekleştirilen nakit ödeme, özkaynağa dayalı bir hakkın yeniden satın alınması işlemi olarak muhasebeleştirilir, yani özkaynaktan düşülür.
- b) İşletmenin ödemeyi özkaynağa dayalı finansal araç vermek suretiyle yapmayı seçmesi durumunda, (c)'de belirtilen durum dışında, ek bir muhasebe kaydı gerekmez (eğer gerekirse, özkaynağın bir bölümünden diğer bir bölümüne yapılan aktarmalar hariç).
- c) İşletmenin, ödemenin gerçekleştiği tarihte yüksek olan gerçeğe uygun değerle ödeme alternatifini seçmesi durumunda, işletme ödenen fazla değer için ek gider muhasebeleştirir. Bu fazlalık, hangisi uygulanabilir ise; ödenen nakit ile nakit ödeme yapılmasaydı ihraç edilecek özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı ya da ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilerek ödeme yapılmasaydı ödenecek nakit arasındaki farkı ifade eder.

**Kapsamı:** Standardın 43. maddesinde, nakit ödeme yükümlülüğünün bulunmaması durumunda, hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

**Konu:** Grup işletmeleri arasında gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçme yöntemleri.

**Dayanak:** 43A.2.2. Grup işletmeleri arasında gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemleri açısından, mal veya hizmet alan işletme,

- a) Sağlanan faydaların niteliğini,
- b) Kendi hak ve yükümlülüklerini değerlendirerek söz konusu mal veya hizmetleri, ayrı veya bireysel finansal tablolarında özkaynağa dayalı ya da nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi olarak ölçer.

Mal veya hizmet alan işletme tarafından muhasebeleştirilen tutar, konsolide grup veya hisse bazlı ödeme işlemini gerçekleştiren başka bir grup işletmesi tarafından muhasebeleştirilen tutardan farklılık gösterebilir.

**Kapsamı:** Standardın 43A. maddesinde, grup işletmeleri arasında gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçme yöntemlerine yer verilmiş olup, bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.2.2.3 TFRS 2'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.2.4 TFRS 2'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

**Dayanak:** 10.4.1. Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinde gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tahmini edilmesi mümkün olmadıkça, işletme, elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artışı, doğrudan ilgili mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinden ölçer. İşletmenin elde edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tahmini edememesi durumunda, ilgili mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülebilir.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde meslek mensubu, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tahmini edilmesinin mümkün olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebelemektedir. Madde metninde gerçeğe uygun değeri ölçmek için bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Finansal araçların fiyatlarının zorluğu.

**Dayanak:** 17.4.2. Piyasa fiyatlarının mevcut olmaması durumunda, işletme, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerini, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflarca gerçekleştirilen bir işlemde ölçüm tarihi itibarıyla anılan finansal araçların olması gereken fiyatlarının bir değerlendirme tekniği aracılığıyla belirlenmesi yoluyla tahmini eder. Bu değerlendirme tekniği, finansal araçların fiyatlandırılması konusunda genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri ile tutarlı olmalı ve, bilgili ve istekli piyasa katılımcılarının fiyatın belirlenmesinde göz önünde bulunduracağı ter türlü unsur ve varsayımı içermelidir.

**Kapsamı:** Standardın 17. maddesinde meslek mensubu, fiyatların değerlendirme tekniğini kullanarak tahmini edilmesinde mesleki yargısını kullanarak fiyatı belirleyebilmektedir. Madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Özkaynağa dayalı finansal araçların sayısına ilişkin tahmini.

**Dayanak:** 20.4.3. Paragraf 19’da yer alan hükümleri uygulamak için, işletme, hakediş süresi boyunca aldığı mal veya hizmetleri, hak kazanılacağı tahmini edilen özkaynağa dayalı finansal araçların sayısına ilişkin en muhtemel tahmini çerçevesinde muhasebeleştirir ve daha sonraki bilgilerin, özkaynağa dayalı finansal araçların adedinin önceki tahminlere göre farklılık arz ettiğini göstermesi durumunda, gerekirse, buna ilişkin tahminini değiştirir. İşletme, hakediş tarihinde, 21 inci Paragraf çerçevesinde, sonuçta hak kazanılan özkaynağa dayalı finansal araç adedine göre ilgili Tahminini değiştirir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edilmesi işlemini muhasebeleştirirken mesleki yargısını kullanabilmektedir ve işlemi buna göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Ticari özün tahmini.

**Dayanak:** 41.4.4. Hisse bazlı ödeme işleminin işletmeye, nakit olarak ödeme yapma veya özkaynağa dayalı finansal araç ihraç etme seçeneği vermesi durumunda, işletme, nakit olarak ödenmesi gereken mevcut bir yükümlülüğü bulunup bulunmadığını belirler ve hisse bazlı ödeme işlemini buna göre muhasebeleştirir. Özkaynağa dayalı finansal araç olarak ödeme yapma seçeneğinin ticari bir özünün bulunmaması (işletmenin yasal

olarak hisse senedi çıkarmasının yasaklanması gibi), ya da işletmenin geçmiş uygulaması veya bu yönde bir politikası nedeniyle nakit ödemenin muhtemel olması veya karşı tarafın nakit ödeme istediğinde işletmenin genelde nakit ödemede bulunması durumunda, işletmenin nakit olarak ödenecek mevcut yükümlülüğü var demektir.

**Kapsamı:** Standardın 41. maddesinde meslek mensubu, hisse bazlı ödeme işlemini muhasebeleştirirken özkaynağa dayalı finansal araç olarak ödemenin ticari bir özü olup olmadığının tespitinde mesleki yargısını kullanabilmektedir ve işlemi buna göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### 2.2.3 TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti

TFRS 3'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 32'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 32**  
**TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

Tahmin Gereken Yerler	Seçimlik Durumlar	Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar	Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar
	32.2.1.		33.4.1.

**Kaynak:** Yazar

#### 2.2.3.1 TFRS 3'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### 2.2.3.2 TFRS 3'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Şerefiyenin muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 32.2.1.Edinen işletme, şerefiyeyi birleşme tarihi itibarıyla aşağıda yer alan (a)'nın (b)'dekin fazlası şeklinde ölçerek muhasebeleştirir:

a) Aşağıdakilerin toplamı:



- i) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel,
  - ii) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı,
  - iii) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde (bkz. 41 ve 42 nci Paragraflar) edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.
- b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde, varlık ve borcun sınıflandırma yöntemlerine yer verilmiş olup, bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.2.3.3 TFRS 3'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.3.4 TFRS 3'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Gerçeğe uygun değerın güvenilir ölçümünün tahmini.

**Dayanak:** 33.4.1. Edinen ve edinilen işletmelerin yalnızca özkaynak paylarını değiştirdikleri bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, edinen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden daha güvenilir bir şekilde ölçülebilir durumda olabilir. Böyle bir durum söz konusu ise, edinen işletme, şerefiyenin tutarını, transfer edilen özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanarak belirler. Herhangi bir bedelin transfer edilmediği işletme birleşmelerinde, şerefiyenin tutarını belirlemek için edinen işletme, transfer edilen bedelin birleşme

tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine, bir değerlendirme tekniği kullanılarak belirlenmiş edinilen işletmedeki payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanır (Paragraf 32(a)(i)). B46-B49 Paragrafları, söz konusu duruma ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, edinen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden daha güvenilir bir şekilde ölçülebilir durumda olup mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirilmektedir.

#### **2.2.4 TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 4'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 33'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 33**  
**TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			15.4.1.
			20.4.2.
			22.4.3.
			24.4.4.
			26.4.5.
			28.4.6.

**Kaynak:** Yazar

##### **2.2.4.1 TFRS 4'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

##### **2.2.4.2 TFRS 4'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.4.3 TFRS 4'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.4.4 TFRS 4'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Gelecekteki nakit akışlarının tahmini.

**Dayanak:** 15.4.1. Sigortacı, her raporlama dönemi sonunda, sigorta sözleşmelerinin gelecekteki nakit akışlarına ilişkin cari tahminiler kullanarak, muhasebeleştirilmiş olduğu sigorta borçlarının yeterli olup olmadığını değerlendirir. Eğer bu değerlendirme, gelecekteki Tahmini nakit akışlarının ışığında sigorta borçlarının defter değerinin (31 ile 32 nci Paragrafta belirtildiği gibi ilgili maddi olmayan varlıkları ve ertelenmiş edinme maliyetlerini indirmek suretiyle) yetersiz olduğunu gösterirse, açığın tümü kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 15. maddesinde meslek mensubu, sigorta sözleşmelerinin gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminde bulunurken mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Objektif bir kanıtın tahmini.

**Dayanak:** 20.4.2. Sedan işletmenin reasürans varlığında değer düşüklüğü olması durumunda, söz konusu işletme buna uygun olarak defter değerini azaltır ve anılan değer düşüklüğü zararını kâr veya zararda muhasebeleştirir. Reasürans varlığı, ancak ve ancak aşağıdaki koşullarda değer düşüklüğüne uğrar:

- a) Reasürans varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra meydana gelen bir olayın sonucunda, sedan işletmenin, sözleşme koşulları dahilinde ilgili varlığa ilişkin tutarların tamamını alamayabileceğine dair objektif bir kanıt bulunması,
- b) Bu olayın, sedan işletmenin reasürörden tahsil edeceği tutarlar üzerinde güvenilir şekilde ölçülebilen bir etkisinin olması.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, reasürans varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlerken alt bentlerde sayılan koşulların sağlanıp sağlanmadığı konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Finansal tablo kullanıcıların kararlarının tahmini.

**Dayanak:** 22.4.3. Sigortacı, sigorta sözleşmelerine ilişkin muhasebe politikalarını, ancak ve ancak, ilgili değişikliğin finansal tabloları kullanıcıların ekonomik karar alma ihtiyaçlarına daha uygun bir hale getirmekte ve daha az güvenilir olmasını engellemekte ya da daha güvenilir yapmakta ve kullanıcıların ihtiyaçlarına daha az uygun olmasını engellemekte ise değiştirebilir. Sigortacı, uygunluk ve güvenilirliğe TMS 8’de yer alan kriterler çerçevesinde karar verir.

**Kapsamı:** Standardın 22. maddesinde meslek mensubu, muhasebe politikalarının değiştirme aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Muhasebe politikaların değişiminin tahmini.

**Dayanak:** 24.4.4. Sigortacının, belirlenmiş sigorta borçlarını cari piyasa faiz oranları yansıtılmak suretiyle yeniden ölçmesi ve bu borçlardaki değişiklikleri kâr veya zararda muhasebeleştirmesi amacıyla muhasebe politikalarını değiştirmesine izin verilir, fakat anılan konuda zorunlu tutulmaz. Aynı zamanda, sigortacı, belirlenmiş borçlarına ilişkin diğer cari tahminleri ve varsayımları düzenleyen muhasebe politikalarını da uygulamaya başlayabilir. Bu Paragraftaki seçim, sigortacıya, TMS 8 aksini öngörmesine rağmen, belirlenmiş borçlarına ilişkin muhasebe politikalarını tutarlı bir şekilde, benzer tüm borçlarına uygulamaksızın, söz konusu politikalarını değiştirmesine izin verir. Sigortacı anılan seçimlere ilişkin borçlarını tespit edebilmesi durumunda, ortadan kalkana kadar söz konusu borçlarının tamamına cari piyasa faiz oranlarını (uygulanabilmesi durumunda, diğer cari tahmini ve varsayımları) tüm dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulamaya devam eder.

**Kapsamı:** Standardın 24. maddesinde meslek mensubu, cari piyasa faiz oranları yansıtılmak suretiyle yeniden ölçmesi ve bu borçlardaki değişiklikleri kâr veya zararda muhasebeleştirmesi amacıyla muhasebe politikalarını değiştirme veya değiştirmeme

konusunda mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir.

**Konu:** Aşırı ihtiyatlılığın tahmini.

**Dayanak:** 26.4.5. Sigortacının, sigorta sözleşmelerine ilişkin muhasebe politikalarını aşırı ihtiyatlılığı ortadan kaldırmak maksadıyla değiştirmesine gerek yoktur. Bununla birlikte, eğer sigortacı sigorta sözleşmelerini halihazırda yeterli ihtiyatlılıkla ölçüyorsa, ek ihtiyatlılık uygulamasına başlamaz.

**Kapsamı:** Standardın 26. maddesinde meslek mensubu, sözleşmelerin ihtiyatlılık derecesine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve işlemi ona göre muhasebeleştirmektedir. Madde metninde ihtiyatlılığı ölçmek veya belirlemek için bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Finansal tabloların gösterimi.

**Dayanak:** 28.4.6. Sigortacı, 27 nci Paragrafta yer alan öngörü, ancak ve ancak, muhasebe politikalarındaki değişikliğin diğer unsurlarının, finansal tabloların ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğinde meydana getirdiği artışın, gelecekteki yatırım marjlarının dâhil edilmesinin ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlikte yarattığı azalmayı aşmaya yetecek tutarda olması durumunda ortadan kaldırabilir. Örneğin, sigortacı sigorta sözleşmelerinde uygulamakta olduğu mevcut muhasebe politikalarında, gereğinden fazla ihtiyatlı varsayımlar öngörmüş ve bir düzenleyici kurum tarafından piyasa koşulları doğrudan dikkate alınmaksızın belirlenmiş bir iskonto oranını kullanmış ve sözleşmede saklı olması gereken bazı opsiyon ve garantileri ihmal etmiş olsun. Sigortacı, finansal tablolarını, yaygın bir şekilde kullanılan ve aşağıdakileri gerektiren kapsamlı bir yatırımcı bazlı muhasebeleştirmeye döndürmek suretiyle ihtiyaca daha uygun ve daha az güvenilir olmayan bir duruma getirebilir:

- a) Cari tahmini ve varsayımlar,
- b) Risk ve belirsizliği yansıtacak makul (fakat aşırı şekilde ihtiyatlı olmayan) düzeltmeler,
- c) Saklı tutulan opsiyon ve garantilerin hem esas hem de zaman değerini yansıtan ölçümler,

d) Sigortacının varlıklarının Tahmini getirisini yansıtmakta olsa bile, piyasa cari iskonto oranı.

**Kapsamı:** Standardın 28. maddesinde meslek mensubu, finansal tabloları yatırımcı bazlı muhasebeleştirmeye döndürme aşamasında mesleki yargısını kullanabilmektedir.

### **2.2.5 TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 5'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 34'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 34**  
**TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			6,7.4.1.
			11.4.2.
			12.4.3.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.2.5.1 TFRS 5'e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.5.2 TFRS 5'e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.5.3 TFRS 5'e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.5.4 TFRS 5'e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Varlığın satılabilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 6,7.4.1. 6. Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır.

7. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.

**Kapsamı:** Standardın 6. ve 7. maddelerinde meslek mensubu, duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırırken satış olasılığının yüksek olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Duran varlığın sınıflandırılması.

**Dayanak:** 11.4.2. İşletmenin bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) sadece daha sonra elden çıkartma amacıyla edinmiş olması durumunda, duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırabilmesi; ancak Paragraf 8 de belirtilen bir yıllık süre koşulunun sağlanması (Paragraf 9'da izin verilen durumlar dışında) ve edinme tarihi itibarıyla henüz sağlanmamış olan Paragraf 7 ve 8'deki diğer koşulların edinme tarihini müteakip kısa bir süre içerisinde (genellikle 3 ay içerisinde) karşılanması ihtimalinin yüksek olması durumunda mümkündür.

**Kapsamı:** Standardın 11. maddesinde meslek mensubu, duran varlığın sınıflandırırken koşulların kısa bir süre içerisinde karşılanıp karşılanmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Varlığın dağıtımın tahmini.

**Dayanak:** 12A.4.3. Bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), işletmenin ilgili varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunduğu andan itibaren, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılır. Bunun olabilmesi için, ilgili varlıkların mevcut durumlarında hemen dağıtılabilmek imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olması gerekir. Dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olabilmesi için, dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemlere başlanmış olması ve söz konusu işlemlerin, ilgili varlığın ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandığı tarihten itibaren bir yıl içerisinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir. Dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemler, dağıtımda önemli değişiklik yapılması veya dağıtım işleminden vazgeçilmesi ihtimallerinin düşük olduğunu göstermelidir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, dağıtımın gerçekleşme ihtimalinin yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde, yapılan dağıtımın ortaklar tarafından onaylanma olasılıkları da göz önünde bulundurulmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 12A maddesinde meslek mensubu, ilgili varlıkların mevcut durumlarında hemen dağıtılabilmek imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir ve ona göre duran varlığı sınıflandırabilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

#### **2.2.6 TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 6'ya göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 35'deki gibi tespit edilmiştir.



**Tablo 35**  
**TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardında**  
**Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	12.2.1.		13.4.1.
			20.4.2.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.2.6.1 TFRS 6’ya Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.6.2 TFRS 6’ya Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirme yöntemleri.

**Dayanak:** 12.2.1. İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa (“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki model ya da TMS 38’deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.

**Kapsamı:** Standardın 12. maddesinde, araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirme yöntemlerine yer verilmiş olup, bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

#### **2.2.6.3 TFRS 6’ya Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlendirilmesi Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### 2.2.6.4 TFRS 6'ya Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı

**Konu:** Finansal tabloların güvenilirliğinin tahmini.

**Dayanak:** 13.4.1. Bir işletme araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını; eğer değişiklik, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarına yönelik daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa ya da söz konusu ihtiyaçlar açısından daha az bilgi veren bir sonuç doğurmuyorsa, değiştirebilir. İşletme finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçları açısından ilgililik ve güvenilirlik hususlarını TMS 8'deki kriterler çerçevesinde değerlendirir.

**Kapsamı:** Standardın 13. maddesinde meslek mensubu, muhasebe politikalarında yapılacak değişikliğe karar verirken finansal tabloların güvenilirliğinde meydana gelecek değişikliğin boyutuna mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Değer düşüklüğü testinin yapılıp yapılmayacağını tahmini.

**Dayanak:** 20.4.2. Aşağıdaki bilgiler ve koşulların biri veya daha fazlası bir işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmesi gerektiğini gösterir (liste bunlarla sınırlı değildir):

- a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması ve yenilenmesinin beklenmemesi.
- b) Belirli bir alandaki maden kaynakları için daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli miktarda harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması.
- c) Belirli bir alandaki maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin ticari olarak uygulanabilir miktarlarda maden kaynaklarının bulunmasıyla sonuçlanmamış ve işletme tarafından belirli bir alandaki bu tür faaliyetleri durdurma kararı alınmış olması.

d) Belirli alandaki gelişmenin ilerlemesinin muhtemel olmasına karşın, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin başarılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin mevcut olması.

Böyle bir durumda veya benzeri durumlarda, işletme TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testi uygular. Varsa değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmesi aşamasında alt bentlerde sayılan haller için mesleki yargısını kullanabilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

#### **2.2.7 TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 7'ye göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 36'daki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 36**  
**TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
	10.2.1.		6.4.1.
			23.4.2.
			28.4.3.
			29,30.4.4.

**Kaynak:** Yazar

##### **2.2.7.1 TFRS 7'ye Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

##### **2.2.7.2 TFRS 7'ye Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Gerçeğe uygun değer değişikliğinin tespit yöntemleri.

**Dayanak:** 10.2.1. Bir finansal borcun, TMS 39'un 9 uncu Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmış olması durumunda aşağıda belirtilen hususlara ilişkin olarak kamuoyuna açıklama yapılır:

- a) Bir finansal borcun kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan gerçeğe uygun değer değişikliğinin aşağıda belirtilen iki yöntemden biri kullanılmak suretiyle tespit edilecek dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ile birikmiş tutarı:
  - i) Gerçeğe uygun değerde meydana gelen ve piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler ile ilişkilendirilemeyen değişiklik tutarı olarak (bakınız EK B, Paragraf B4),
  - ii) Bir borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliğin ilgili borcun kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan kısmını daha doğru bir şekilde yansıttığı düşünülen alternatif bir yöntem aracılığıyla.

**Kapsamı:** Standardın 10. maddesinde, finansal borcun kredi riskindeki değişmelerden kaynaklanan gerçeğe uygun değer değişikliğinin dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ile birikmiş tutarı tespit yöntemlerine yer verilmiş olup, bu yöntemlerden hangisinin seçileceğine mesleki yargı ile karar verilebilmektedir.

### **2.2.7.3 TFRS 7'ye Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

### **2.2.7.4 TFRS 7'ye Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Yeterli düzeyde bilginin tahmini.

**Dayanak:** 6.4.1. Bu TFRS'nin finansal araç sınıfları itibariyle kamuoyuna açıklama yapılmasını gerektirdiği durumlarda, işletme, açıklanan bilginin niteliğine uygun bir şekilde ve finansal araçların özelliklerini de dikkate almak suretiyle finansal araçları sınıflara ayırır. İşletme, finansal durum tablosunda (bilançoda) sunulan kalemlerle gerekli mutabakatın yapılmasına yönelik yeterli düzeyde bilgi sunar.

**Kapsamı:** Standardın 6. maddesinde meslek mensubu, bilançoda yeterli seviyede bilgi sunumu aşamasında mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Nakit akış sirklerinin açıklanması.

**Dayanak:** 23.4.2. İşletme nakit akış risklerine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalarda bulunur:

- a) Nakit akışlarının meydana gelmesi beklendiği dönemler ile kâr veya zararı etkilemelerinin beklendiği zaman,
- b) Daha önce finansal riskten korunma muhasebesi uygulanmış ancak meydana gelmesi artık beklenmeyen tahmini işlemlerin niteliği,
- c) Dönem içerisinde diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilen tutar,
- d) Kapsamlı gelir tablosunda ilgili her bir kaleme dâhil edilen tutar ayrıca gösterilmek suretiyle, özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılan tutar,
- e) Dönem içerisinde özkaynaklardan çıkarılan ve edinimi veya yüklenimi finansal riskten korunan gerçekleşme olasılığı yüksek Tahmini işlemin konusunu oluşturan finansal olmayan varlık veya borcun başlangıç maliyetine veya diğer bir defter değerine eklenen tutar.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde meslek mensubu, kamuoyuna açıklama yaparken, mesleki yargısına başvurarak nakit akışlarının kar veya zararı etkilemelerinin zamanına karar verebilmektedir.

**Konu:** Aktif piyasanın tahmini.

**Dayanak:** 28.4.3. Bir finansal araca ilişkin piyasanın aktif olmaması durumunda, işletme ilgili finansal aracın gerçeğe uygun değerini bir değerlendirme yöntemi aracılığıyla belirler (bakınız: TMS 39 Paragraf UR 74–UR 79). Diğer yandan TMS 39 Paragraf UR 76’da yer alan koşullar karşılanmadığı sürece, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değere ilişkin en iyi gösterge yapılan işlemin fiyatıdır (diğer bir ifadeyle, alınan veya ödenen bedelin gerçeğe uygun değeridir). Dolayısıyla, ilk muhasebeleştirmedeki

gerçeğe uygun değer ile anılan tarihte değerlendirme yöntemi kullanılarak belirlenen tutar arasında bir fark oluşabilir. Bu tür bir farkın bulunması durumunda, işletme, finansal araç sınıfı itibariyle aşağıdaki açıklamalarda bulunur:

- a) Fiyatın belirlenmesi sırasında piyasa katılımcılarının göz önünde bulunduracağı etkenlerde (zaman da dahil olmak üzere) meydana gelen değişiklikleri yansıtmak amacıyla söz konusu farkın kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe politikası (bakınız: TMS 39 Paragraf UR 76A),
- b) Dönem başı ve sonu itibariyle henüz kâr veya zararda muhasebeleştirilmemiş bulunan toplam fark tutarı ve sözü edilen tutarın bakiyesinde meydana gelen değişikliklerin mutabakatı.

**Kapsamı:** Standardın 28. maddesinde meslek mensubu, araca ilişkin piyasanın aktif olmaması durumunda, işletme ilgili finansal aracın gerçeğe uygun değerini belirleyeceği zaman mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Aktif bir piyasanın belirlenmesine ilişkin madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Gerçeğe uygun değer tahmini.

**Dayanak:** 29,30.4.4. 29.Aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değer açıklanması gerekmez:

- a) Kısa vadeli ticari alacaklar ve borçlar gibi finansal araçlarda olduğu üzere, defter değerinin gerçeğe uygun değere yeterince yakın olduğu durumlar,
- b) Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediğinden TMS 39 uyarınca maliyeti üzerinden ölçülen, aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlara bağlı bulunan türev ürünler için,
- c) İçerdiği isteğe bağlı katılım özelliğinin (TFRS 4'te açıklanan şekilde) gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen sözleşmeler.

30.Paragraf 29(b) ve (c)'de yer alan durumlarda, finansal tablo kullanıcılarının ilgili sözleşmelerin defter değerleri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki olası farklılıkların

düzeyi hakkında değerlendirmede bulunabilmelerine yardımcı olacak bilgi açıklanır. Anılan bilgi aşağıdakileri içerir:

- a) Sözü edilen araçların gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle bunların gerçeğe uygun değerlerine ilişkin bilgi verilemediği,
- b) Sözü edilen finansal araçların niteliği, defter değerleri ve neden gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir olarak ölçülemediği,
- c) Sözü edilen araçların piyasası hakkında bilgi,
- d) İşletmenin anılan finansal araçları elden çıkarma niyetinde olup olmadığı ve nasıl elden çıkaracağı,
- e) Gerçeğe uygun değerleri önceden güvenilir olarak ölçülemeyen finansal araçların finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmış olmaları durumunda, anılan husus ve finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldıkları zamanki defter değerleri ile muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarı.

**Kapsamı:** Standardın 29. ve 30. maddelerinde meslek mensubu, gerçeğe uygun değerinin açıklanıp açıklanmayacağına alt bentlerde sayılan ve mesleki yargı kullanımı gerektiren durumların var olup olmadığına karar verebilmektedir. Aktif bir piyasanın belirlenmesine ilişkin madde metninde bir yöntem belirlenmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### **2.2.8 TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumların Tespiti**

TFRS 8'e göre mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar aşağıda verilen Tablo 37'deki gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 37**  
**TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardında Mesleki Yargı Kullanımı Gerektiren Durumlar**

<b>Tahmin Gereken Yerler</b>	<b>Seçimlik Durumlar</b>	<b>Yönetimin Takdirinde Olan Noktalar</b>	<b>Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Noktalar</b>
			12.4.1.
			14.4.2
			18.4.3.
			20.4.4.
			23.4.5.
			29.4.6.
			30.4.7.
			32.4.8.
			33.4.9.

**Kaynak:** Yazar

#### **2.2.8.1 TFRS 8’8e Göre Tahmin Gereken Yerlerde Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı kapsamında tahmin gereken yerlerde mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.8.2 TFRS 8’e Göre Seçimlik Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı kapsamında seçimlik durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.8.3 TFRS 8’e Göre Yönetimin Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı kapsamında yönetimin takdirinde olan durumlarda mesleki yargı kullanımını gerektiren bir durum tespit edilememiştir.

#### **2.2.8.4 TFRS 8’e Göre Meslek Mensubunun Takdirinde Olan Durumlarda Mesleki Yargı Kullanımı**

**Konu:** Benzer özelliklerin tahmini

**Dayanak:** 12.4.1. Faaliyet bölümleri benzer ekonomik özelliklere sahip iseler, genellikle benzer uzun vadeli finansal performans gösterirler. Örneğin, ekonomik özelliklerinin benzer olması durumunda, iki faaliyet bölümünün uzun vadeli ortalama brüt satış karlarının benzer olması beklenir. Birleştirmenin bu TFRS’nin temel ilkesi ile



uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer olmaları durumunda, iki veya daha fazla faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir:

- a) Ürün ve hizmetlerin niteliği,
- b) Üretim süreçlerinin niteliği,
- c) Ürün ve hizmetleri için müşteri türü veya sınıfı,
- d) Ürünlerini dağıtmak veya hizmetlerini sunmak üzere kullandıkları yöntemler,
- e) Uygulanabilir olması durumunda bankacılık, sigorta veya kamu hizmetleri gibi düzenleyici çevrenin niteliği.

**Kapsamı:** Standardın 12. Maddesinde meslek mensubu, faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özelliklere sahip olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Faaliyet bölümlerinin birleştirilmesi.

**Dayanak:** 14.4.2. Faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özellikler taşıması ve 12 inci Paragrafta sıralanan birleştirme kriterlerinin çoğunluğunu paylaşmaları durumu ile sınırlı olmak üzere, işletme, sayısal alt sınırları karşılamayan faaliyet bölüm bilgileri ile sayısal alt sınırları karşılamayan diğer faaliyet bölüm bilgilerini, bir raporlanabilir bölüm oluşturmak üzere birleştirebilir.

**Kapsamı:** Standardın 14. maddesinde meslek mensubu, faaliyet bölümlerinin benzer ekonomik özelliklere sahip olup olmadığına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Bilginin hazırlanmasının maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 18.4.3. Bir faaliyet bölümünün sayısal alt sınır uyarınca cari dönemde raporlanabilir bölüm olarak tanımlanması durumunda, bu bölüm önceki dönemde 13 üncü Paragrafta yer alan raporlanabilirlik kriterlerini karşılamamış olsa dahi, karşılaştırma amacıyla daha önceki dönem için sunulan bölüm verileri, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz

konusu olmadığı sürece, yeni raporlanabilir bölüm ayrı bir bölüm olarak yansıtılacak şekilde yeniden ifade edilir.

**Kapsamı:** Standardın 18. maddesinde meslek mensubu, karşılaştırma amacıyla daha önceki dönem için sunulan bölüm verilerinin yani raporlanabilir ayrı bir bölüm olarak sunulma aşamasında bu işlemin aşırı maliyetli olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde maliyetinin aşırılığı ölçmek için bir yöntemden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Finansal tablolardaki bilgi düzeyi.

**Dayanak:** 20.4.4. Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 20. maddesinde meslek mensubu, finansal tablolarda açıklanacak bilgilerin detay seviyesine mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir.

**Konu:** Faiz gelirinin bölüm hasılatları içindeki payının tahmini.

**Dayanak:** 23.4.5. Bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediği ve işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, bölümün performansını değerlendirmek ve bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin karar almak üzere net faiz gelirini esas almadığı sürece, işletme, her bir raporlanabilir bölüm için faiz gelirini faiz giderlerinden ayrı raporlar. Bu durumda işletme, bölümün faiz gelirlerini faiz giderlerinden çıkartarak net olarak raporlayabilir ve bu şekilde raporladığını açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 23. maddesinde meslek mensubu, bölüm hasılatının önemli bir kısmı faizden elde edilmediğini mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde hesaplama yönteminden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Bilgi hazırlanmasının maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 29.4.6. Bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda, ara dönemler de dahil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler; gerekli

bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece yeniden düzenlenir. Bilginin mevcut olup olmadığı ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyete sahip olup olmayacağı belirlenmesi, her bir açıklanan kalem için yapılır. İşletmenin raporlanabilir bölümlerinin bileşimindeki bir değişimi takiben, işletme, daha önceki dönemlerde bölüm bilgilerine karşılık gelen kalemleri yeniden düzenleyip düzenlemediğini açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 29. maddesinde meslek mensubu, geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgilerin hazırlanmasının aşırı maliyetli olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde hesaplama yönteminden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Bilgi hazırlanmasının maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 30.4.7. Bir işletmenin, işletme içi organizasyon yapısını raporlanabilir bölümlerinin bileşiminin değişmesine neden olacak şekilde değiştirmesi durumunda ve ara dönemler de dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler bu değişimi yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmemiş ise, işletme, gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklar.

**Kapsamı:** Standardın 30. maddesinde meslek mensubu, geçmiş dönemlere ilişkin karşılık gelen bilgiler yeniden düzenlenmemiş ise cari döneme ilişkin bölüm bilgilerini, değişimin gerçekleştiği yılda hem eski bölümlendirme hem de yeni bölümlendirme esasına göre açıklama aşamasında bu işlemin aşırı maliyetli olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde hesaplama yönteminden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Bilgi hazırlanmasının maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 32.4.8. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Raporlanan hasılat tutarları, işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır.

**Kapsamı:** Standardın 32. maddesinde meslek mensubu, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlama aşamasında bu işlemin aşırı maliyetli olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde hesaplama yönteminden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

**Konu:** Bilgi hazırlanmasının maliyetinin tahmini.

**Dayanak:** 33.4.9. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar:

- a) (i) İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen,  
(ii) işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerle toplu olarak ilişkilendirilen, dış müşterilerden elde edilen hasılatlar. Eğer tek bir yabancı ülkeyle ilişkilendirilen dış müşterilerden elde edilen hasılatlar önemli ise, bu hasılatlar ayrı olarak açıklanır. İşletme, dış müşterilerden elde edilen hasılatları ayrı ayrı ülkelerle ilişkilendirme esasını açıklar.
- b) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda varlıkları ve (i) işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve (ii) işletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerde toplamda yer alan sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklar. Eğer tek bir yabancı ülkedeki varlıklar önemli ise, bu varlıklar ayrı olarak açıklanır.

Raporlanan tutarlar, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması amacıyla kullanılan finansal bilgileri temel alır. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece bu durum açıklanır. İşletme, bu Paragrafın gerektirdiği bilgilere ek olarak, ülke gruplarıyla ilgili coğrafi bilgi alt toplamlarını sunabilir.

**Kapsamı:** Standardın 33. maddesinde meslek mensubu, işletmeyle ilgili coğrafi bilgileri açıklarken bu işlemin aşırı maliyetli olup olmayacağına mesleki yargısını kullanarak karar verebilmektedir. Madde metninde hesaplama yönteminden bahsedilmemiş olup, konu mesleki yargıya bırakılmıştır.

### 2.3 Muhasebe Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımının Düzeyleri

Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında her bir standart metni için mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlar; esas alınan dörtlü sınıflamaya göre ayrı ayrı tespit edilmeye çalışılmıştır. Standart metinlerinde tespit edilen mesleki yargı kullanım düzeyleri için muhasebe yöneticisinin tercihleri:

- Tahmini gereken yerler,
- Alternatifler arasında seçim,
- İşletme yönetiminin takdirinde olan noktalar,
- Meslek mensubunun takdirinde olan noktalar olarak gruplandırılmıştır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde esas alınan bu dörtlü sınıflamaya göre muhasebe yöneticisinin mesleki yargı kullanım düzeyi firmaların İSO 500 ya da BİST 100 kapsamında olup olmamasının esas alınması ile incelenmiştir. Ayrıca muhasebe yöneticisinin demografik faktörlerinin yanı sıra, mesleki tecrübesi, şirketteki görev ünvanı, halihazırdaki mesleki ünvanı, TFRS'yi kullanım süresi esas alınarak da değerlendirilmiştir. Firma için ise TFRS'nin uygulanma süresi, ait olduğu sektör de mesleki yargı kullanımını etkileyen diğer faktörler olarak incelenmektedir.

## **BÖLÜM 3: TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA MESLEKİ YARGI KULLANIMI GEREKTİREN DURUMLAR: İSO 500 VE BIST ŞİRKETLERİ ÜZERİNDE UYGULAMA**

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak İSO 500 ve BIST firmaları üzerinde gerçekleştirilen bu uygulamalı araştırmanın önemine yer verilmiştir. Hemen ardından bu araştırmanın amacı, kapsamı, kısıtları, değişkenleri açıklanmıştır. Bu doğrultuda elde edilen bulgular araştırmada kullanılan analiz yöntemi ile değerlendirmeye tabi tutulmuştur ve elde edilen anket sonuçları değerlendirilmiştir.

### **3.1 Araştırmanın Önemi**

Muhasebe yöneticilerinin mesleki yargı kullanımının temel amacı, muhasebe standartlarının ilke bazlı olması sebebiyle karar alma sürecinde tam olarak ihtiyaçlara cevap vermeme durumundan oluşan boşluğu değil şirkete özgü olan durumu finansal tablolara gerçek boyutlarıyla yansımaları sağlamaktır. Bu noktada alınan kararlar muhasebe yöneticisinin keyfi davranışlarına göre değil, belgelendirebileceği ve işletme dışındaki üçüncü kişilerinde firma hakkında en doğru bilgiye ulaşabileceği şeklinde olmalıdır. Çünkü standartlar kapsamında uygulanan mesleki yargı kullanımı, finansal raporlamada da farklılıkların oluşmasına neden olabilir. Bu noktada muhasebe yöneticileri tarafından doğru mesleki yargı kullanımının ne zaman ve nerede olması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışma aracılığıyla Türkiye’de çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren firmaların muhasebe yöneticilerinin, standartlar kapsamında mesleki yargı uygulamalarının nasıl gerçekleştiği yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe, ilgili firmanın borsa ya da İSO 500 kapsamında olup olmaması, mesleki ünvanının etkileri gerçekleştirilen anket aracılığıyla değerlendirilmiştir.

Türkiye’de BIST’e kote şirketler 2005 yılı itibariyle TFRS’ye göre finansal raporlama yapmaktadırlar. Yasalaşan yeni TTK, TMS/TFRS’lerin uygulamasını ülke çapında yaygınlaştıracak olan önemli bir faktördür. Nitekim, mesleki yargı olgusu ülkemizdeki meslek mensuplarını yakından ilgilendirmekte ve etkilemektedir. Bu bağlamda çalışmada mesleki yargı konusu ele alınmakta ve mesleki yargının finansal raporlama standartlarındaki rolünün ortaya konması amaçlanmaktadır. Ayrıca reel sektörde

mesleki yargı uygulamalarının ne şekilde yapıldığının da incelenmesi açısından yapılan anket uygulaması, bu çalışmanın alanında yapılan uygulamalı çalışmalardan ilki olması nedeniyle de ayrıca önemlidir.

### 3.2 Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların üst düzey muhasebe yöneticilerinin, firmaya özgü olan durumlarında standartlar çerçevesinde mesleki yargı kullanım düzeylerini değerlendirmektir. Bu amaçla çalışma; İSO 500 kapsamında olan beş yüz adet firma ile Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 100 Endeksi kapsamında olan 100 adet firma üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında olan diğer firmalara elektronik ortamda anket formu gönderilerek, özellikle muhasebe sürecinden sorumlu en üst düzey yöneticinin cevaplama talep edilmiştir. Böylece üst düzey muhasebe yöneticilerinin mesleki yargı uygulamaları:

- Mali beyan hazırlama süreçlerini yönetme durumu,
- Kariyeri boyunca mesleki sorumluluk çeşitleri,
- Muhasebe politikalarında değişiklik yapma durumları,
- Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerdeki tercihleri,
- Şirketin inşaat ve taahhüt işi yapması durumunda, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşıp aşmayacağını tespiti,
- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalındığında seçimin neye göre yapıldığı,
- Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin tespitinin nasıl yapıldığı,
- Değer düşüklüğü testinin zamanının belirlenmesinin nasıl yapıldığı,
- Varlığın yararlı ömrünün nasıl belirlendiği,
- Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercihinin neye göre yapıldığı,
- Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerinin nasıl değerlendirildiği,
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesinin nasıl yapıldığı,

- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların nasıl belirlendiği,
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olayların nasıl belirlendiği esas alınarak ayrı ayrı incelenmiştir.

### **3.3 Araştırmanın Kapsamı**

Bu çalışmanın ana kütlesi; İSO 500 kapsamında olan beş yüz adet firma ile Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST 100 Endeksi kapsamında olan 100 adet firmadan oluşmaktadır. Bu ana kütleyle bankalar ve finans kuruluşları muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar nedeniyle dâhil edilmemiştir. Tüm firmalara anket formu elektronik ortamda gönderilmiştir. Anket formlarının özellikle üst düzey muhasebe yöneticileri tarafından doldurulması talebinde bulunulmuştur. Çünkü muhasebe sürecinde, mesleki yargı uygulamalarına nihai karar verici olarak üst düzey yöneticilerin kararları esas alınmaktadır. Ankete geri dönüş oranı % 11 olarak gerçekleşmiştir. Fakat uygulamanın yapıldığı firmaların büyüklüğü, sektördeki yeri, çoğunun uluslararası bir kuruluş olduğu göz önüne alındığında hem üst düzey muhasebe yöneticilerine ulaşma zorluğu hem de her şeyden önemlisi firmaların muhasebe sistemi ile ilgili en basit bir bilgiyi dahi firma dışına vermek istememeleri kısıtı göz önüne alındığında ankete geri dönüş oranı önemsenmeyecek bir büyüklükte olmadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla anket formunu cevaplayan firma sayısı 65 adettir.

### **3.4 Araştırmanın Değişkenleri**

Bu araştırmada hem İSO 500 hem de BIST 100 Endeksi kapsamındaki firmaların mesleki yargı uygulamaları çeşitli sorular sorularak ölçülmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgulara göre mesleki yargı kullanımı:

- İSO 500 firması olup olmama durumu,
- BIST 100 firması olup olmama durumu,
- Muhasebe yöneticisinin cinsiyeti,
- Muhasebe yöneticisinin yaşı,
- Muhasebe yöneticisinin mesleki ünvanı,



- Firmanın faaliyet gösterdiği sektör,
- Muhasebe yöneticisinin firmadaki görev ünvanı,
- Muhasebe yöneticisinin çalışma süresi,
- Muhasebe yöneticisinin TFRS’yi kullanma süresi,
- Firmanın TFRS’yi kullanma süresi dikkate alınarak incelenmiştir.

### **3.5 Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemleri**

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 for Windows paket programı kullanılmıştır. Araştırma da uygulanan ankete geri dönüş sayısının düşük olmasından dolayı elde edilen bulgularda frekans değerleri esas alınarak yorumlar yapılmıştır. Ayrıca cevaplanan anket sayısının az olması elde edilen veriler ile yapılması planlanan ve değişkenler arasında ilişkilerin var olup olmadıklarının incelenmesi için kullanılacak Ki-kare testinin uygulanabilirliğini de engellemiştir. Ancak çalışmanın alanında yapılan ilk uygulamalı çalışma olması nedeniyle ve gelecekte yapılacak çalışmalara da öncü olacağı düşüncesiyle sadece sorulara verilen cevapların esas alınması ile gerekli değerlendirmelerin yapılması literatüre yapılacak katkı açısından oldukça önemlidir.

Hazırladığımız anket 32 sorudan oluşmaktadır. Sorular üst düzey muhasebe yöneticisi için:

- Cinsiyet,
- Yaş,
- Mesleki ünvan,
- Şirketteki görev ünvanı,
- Çalışma süresi,
- Mesleki sorumlulukları,
- TFRS’yi kullanıp kullanmama durumu olup,

İlgili firma için ise;

- Faaliyet gösterdiği sektör,
- TFRS’yi uygulayıp uygulamadığı şeklindedir.

Tüm bu değişkenler esas alınarak üst düzey muhasebe yöneticisinin “Uluslararası Muhasebe Standartları” kapsamında “**Mesleki Yargı**” kullanımına ilişkin sorular sorulmuştur.

### **3.6 Araştırma Sonucuna Göre Elde Edilen Bulgular**

Araştırma kapsamında uygulanan ankete göre elde edilen bulgular aşağıdaki gibi gruplara ayrılarak incelenmiştir. Buna göre:

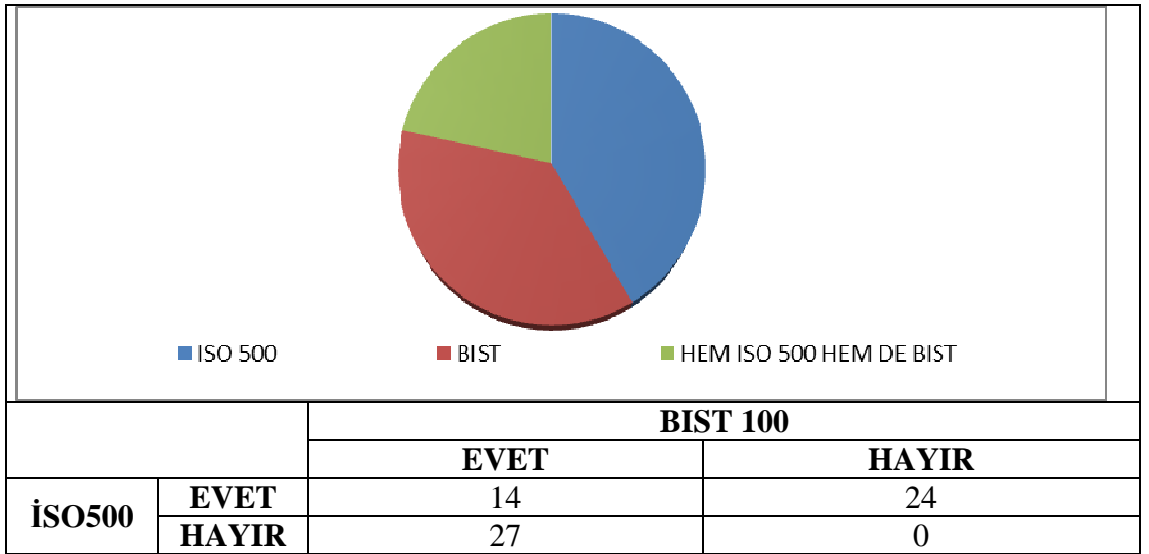
- Firmaların İSO 500 ve BIST 100 kapsamında olup olmama durumları,
- Firmaların faaliyet gösterdikleri sektörlerle göre gruplandırma,
- Muhasebe yöneticilerinin mesleki ünvan, cinsiyet ve yaş dağılımları,
- Çalışanlarının şirketteki görev ünvanlarına göre dağılımı,
- Muhasebe sorumlularının mali beyan hazırlama sürecini yönetmesi,
- Muhasebe yöneticilerinin mesleki sorumluluklarına göre dağılımı,
- İnşaat ve taahhüt işleri yapan firmaların inşaat sözleşmesi tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin gelirlerini aşp aşmayacağı tespiti,
- Firmaların çalışanlarının muhasebe politikasındaki değişiklik ile muhasebe Tahminindeki değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde tercihleri,
- Standartlar kapsamında alternatifler arası zorunlu seçim yönteminin belirlenmesi,
- Standartlar kapsamında zorunlu seçimde doğru olduğu düşünölen yöntemin belirlenmesi,
- Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetinin tespit yönteminin belirlenmesi,
- Değer düşöklüğü testinin zamanının tahmini,
- Varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi yöntemi,
- Stok maliyetlerininölçölme yöntemlerinin tercih kriterlerinin belirlenmesi ,
- Amortisman uygulamasında kalıntı değerin hesaplanması,
- Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerinin raporlanması,
- Garanti maliyetlerinin hesaplanması,
- Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini,
- Gelecekte yükümlölük doğurup doğurmayacağı açık olmayan bazı durumlarda, bu işlemlerin finansal tablolara aktarılması,

- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve bunların tutarının güvenilir ölçülmesinin uygulanması,
- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların belirlenmesi,
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında önemli işlem ve olayların belirlenmesi esas alınmıştır.

### 3.6.1 Firmaların İSO 500 ve BIST 100 Kapsamında Olup Olmama Durumları

Araştırmada anket çalışmasının uygulandığı firmalar, İSO 500 kapsamında yer alabileceği gibi aynı zamanda BIST 100 kapsamında da olabilmektedir. Daha doğru değerlendirmeler yapabilmek amacıyla öncelikli olarak anket çalışmasına cevap veren firmaların dağılımı incelenmiştir.

**Tablo 38**  
**Anket Kapsamındaki Firmaların İSO 500 ve BIST 100 Kapsamında Olup Olmamalarına Göre Gruplandırılması**



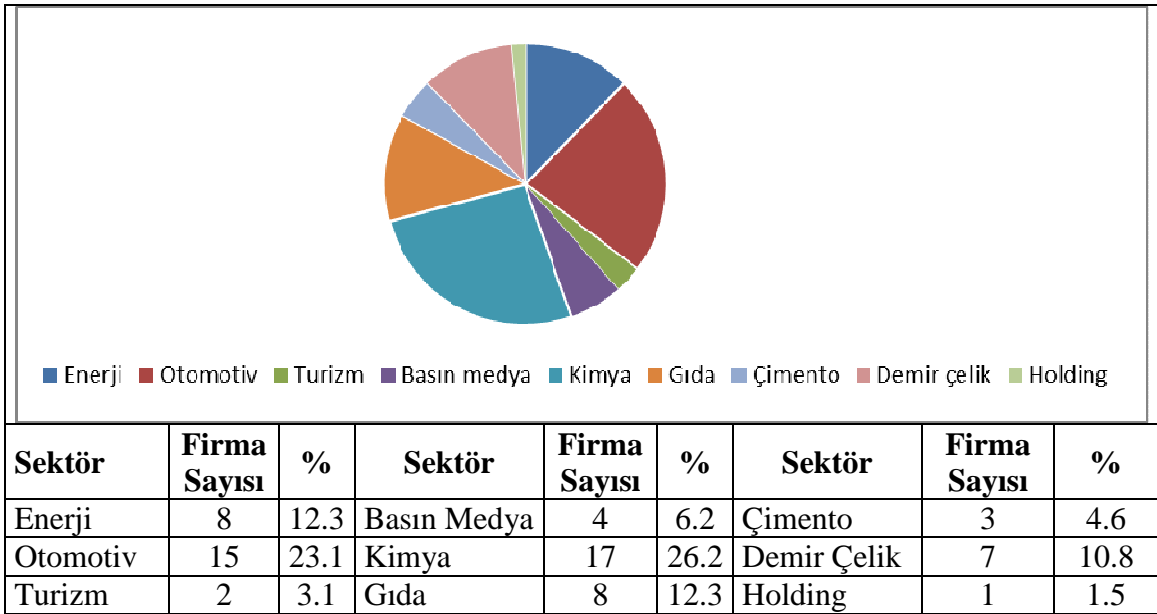
Uygulanan anket sonuçlarından elde edilen bulgulara göre toplam 65 adet firma ile bu anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Bu firmaların 27 tanesi sadece BIST 100 Endeksine kayıtlı olup, 24 tanesi ise sadece İSO 500 şirketleri kapsamındadır. 14 tane firma ise hem İSO 500 şirketi hem de aynı zamanda BIST 100 Endeksi kapsamında olan firmalardır. Dolayısıyla elde edilen bulgulara dayanılarak borsada işlem gören ve

görmeyen firmaların mesleki yargı uygulamaları hakkında da değerlendirmeler yapılabilmektedir.

### 3.6.2 Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Gruplandırma

Mesleki yargı kavramının uygulanabilirliğinin incelendiği bu ankete cevap veren üst düzey muhasebe yöneticilerinin çalıştığı firmaların sektörel olarak dağılımları ise Tablo 39'daki gibidir.

**Tablo 39**  
**Anket Kapsamındaki Firmaların Faaliyet Gösterdikleri Sektörlere Göre Gruplandırılması**



Elde edilen bulgulara göre ankete cevap veren üst düzey muhasebe yöneticilerinin 17'si firma kimya sektöründe çalışırken, 15'i otomotiv sektöründe çalışmaktadır. En az katılımın olduğu sektör holdinglerden olurken, turizm sektöründe faaliyet gösteren firmalardan 2 adedinin üst düzey muhasebe yöneticisi tarafından ankete geri dönüş yapılmıştır.

### 3.6.3 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Ünvan, Cinsiyet ve Yaş Dağılımları

Muhasebe standartları kapsamında mesleki yargının kullanılmasında karar verici olarak değerlendirilen muhasebe departmanının üst düzey yöneticilerinin cinsiyet-yaş ve mesleki ünvanlarına göre gruplandırılması ise Tablo 40'daki gibidir.

**Tablo 40**  
**Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Ünvanların Cinsiyet ve Yaşa Göre Dağılımı**

Yaşımız:			MESLEKİ ÜNVAN		TOPLAM
			SMMM	SMMM DEĞİL	
25-30	Cinsiyet:	Kadın	0	1	1
		Erkek	2	0	2
	TOPLAM			2	1
31-40	Cinsiyet:	Kadın	6	3	9
		Erkek	17	10	27
	TOPLAM			23	13
41-50	Cinsiyet:	Kadın	1	0	1
		Erkek	8	10	18
	TOPLAM			9	10
51-60	Cinsiyet:	Erkek	2	3	5
	TOPLAM			2	3
>60	Cinsiyet:	Erkek	1	1	2
	TOPLAM			1	1
TOPLAM	Cinsiyet:	Kadın	7	4	11
		Erkek	30	24	54
	TOPLAM			37	28

Genel olarak firmaların erkek muhasebe yöneticileri tercih ettiği görülmektedir. 65 adet firma üzerinde yapılan incelemede 54 adet erkek muhasebe yöneticisine karşılık; 11 adet kadın muhasebe yöneticisi olduğu görülmektedir. Ayrıca erkek yöneticilerin 30 tanesi meslek ünvanı olarak SMMM belgesine sahip iken, 24 tanesinin her hangi bir meslek belgesi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda 7 tane bayan yönetici meslek mensubu iken 4 tane bayan yöneticinin herhangi bir mesleki ünvanı bulunmamaktadır. Genel olarak muhasebe yöneticilerinin yaş aralığının da 31-40 olduğu dikkati çekmektedir. Bu yaş aralığında bulunan 13 adet mesleki ünvanı bulunmamaktadır.

Muhasebe standartlarında mesleki yargının kullanımı ile ilgili olarak yapılan bu araştırmada anketin uygulandığı örneklemdaki firmaların muhasebe yöneticilerin ortalama olarak 31-40 yaş aralığında olduğu dikkat çekmektedir. Aynı zamanda bu firmalarda muhasebe departmanının da yönetici olarak çalışanların büyük çoğunluğunun meslek mensubu olduğu görülmektedir. Ayrıca bayan muhasebe yöneticilerinin sayısı erkek yöneticilere göre oldukça azdır. Elde edilen bu bulgulara dayanılarak firmaların

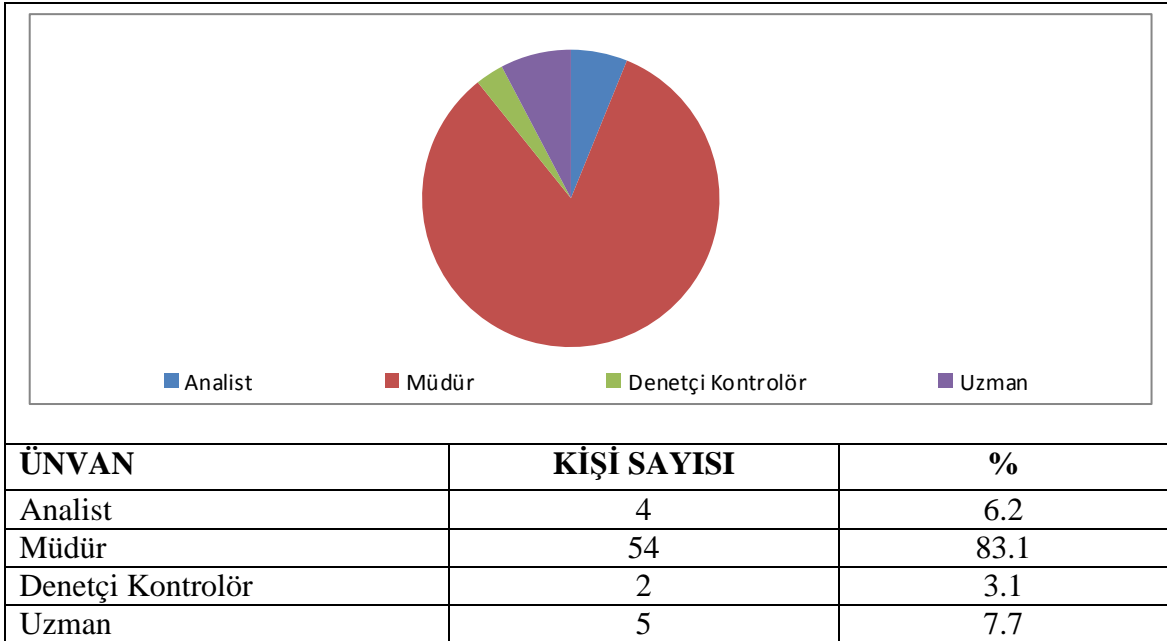
muhasebe yöneticisi olarak çoğunlukla 31-40 yaş aralığında olan erkek meslek mensuplarını tercih ettikleri yönünde bir genelleme yapılabilir.

Buradan hareket ederek genel olarak erkeklerin risk alma davranışının bayanlara göre daha fazla olduğu; bu nedenle de firma yöneticilerinin mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlarda da daha fazla erkek yönetici tercih ettikleri yönünde destek sağlamaktadır.

### 3.6.4 Çalışanlarının Şirketteki Görev Ünvanlarına Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında incelenen firmaların muhasebe standartları kapsamında mesleki yargı uygulamalarının incelendiği bu çalışmada ankete cevap veren üst düzey muhasebe yöneticilerinin çalıştıkları firmalardaki görev ünvanlarına ait bilgiler ise Tablo 41'deki gibidir.

**Tablo 41**  
**Katılımcı Firmaların Çalışanlarının Şirketteki Görev Ünvanlarına Göre Dağılımı**

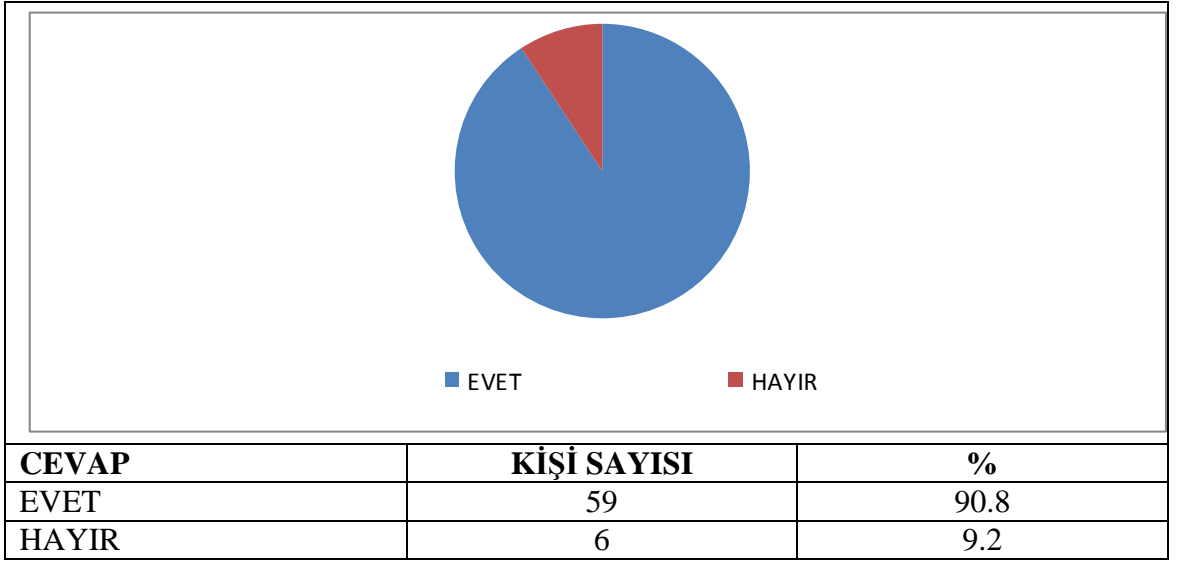


Firmalarda çalışan üst düzey muhasebe yöneticilerinin büyük çoğunluğunun “Müdür” ünvanına sahip olduğu görülmektedir. Çalışmaya dâhil olan 65 kişiden 54’ü müdür, 5’i uzman, 4’ü analist, 2’si ise denetçi kontrolör ünvanına sahiptir. Elde edilen bu bilgiye istinaden mesleki yargı uygulamalarının nihai karar vericilerden alınmış olması çalışmanın güvenilirliği açısından oldukça önemlidir.

### 3.6.5 Mali Beyan Hazırlama Sürecinin Yönetimi

Araştırmada doğru bilgiye ulaşıldığının göstergesi olarak kullanabileceğimiz bu soruda, anket katılımcısının firmada mali beyan hazırlama sürecine dâhil olup olmamalarına ilişkin cevaplarına ait bilgiler ise Tablo 42'deki gibidir.

**Tablo 42**  
**Katılımcı Firmaların Muhasebe Yöneticilerinin Mali Beyan Hazırlama Sürecini Yönetme Durumuna Göre Dağılımı**



Tablo 42'den de görüldüğü gibi ankete katılıdın 65 üst düzey muhasebe yöneticisinin 59'u yani %91'i mali beyan hazırlama sürecine dâhil olduğunu belirtmektedir. Elde edilen bu bulgu da anket sonuçlarının muhasebe standartlarında mesleki yargının kullanımını gerektiren durumların tespit edilmesinde doğru bilgileri verecek kişilere ulaşıldığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe yöneticilerinin çeşitli parametrelere göre mali beyan hazırlama sürecine dâhil olma durumlarına ilişkin sonuçlar ise Tablo 43'de olduğu gibidir.

Tablo 43'e göre ankete cevap verenlerden İSO 500 firmalarında üst düzey muhasebe yöneticisi olarak çalışan personelin 33'ü, diğer firmaların çalışanlarının ise 26'sının mali beyan hazırlama işleri yönettiği belirlenmiştir. BIST firmalarının üst düzey muhasebe yöneticilerinin 39'u, BIST dışı firmaların üst düzey muhasebe yöneticilerinin ise 20 tanesinin mali beyan hazırlama işlerini yönettiği belirlenmiştir.

**Tablo 43**

**Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mali Beyan Hazırlama Sürecini Yönetme Durumu**

<b>MALİ BEYAN HAZIRLAMA İŞLERİNİ YÖNETME DURUMU</b>	<b>EVET</b>	<b>HAYIR</b>	
<b>İSO 500</b>	İSO500 DEĞİL	26	1
	İSO500	33	5
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	20	4
	BIST	39	2
<b>CİNSİYET:</b>	KADIN	10	1
	ERKEK	49	5
<b>YAŞ</b>	25-30	1	2
	31-40	34	2
	41-50	17	2
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	34	3
	YOK	25	3
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	14	1
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	2	2
	KİMYA	16	1
	GIDA	8	0
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	0	1
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	50	4
	DENETÇİ KONTROLÖR	1	1
	UZMAN	4	1
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	21	2
	6-10	20	3
	12-15	8	0
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	5	1
	1-5	17	1
	6-10	17	3
	11-15	12	1
	19-27	8	0

Mesleki yargı bilgi, birikim, yaş, tecrübe, cinsiyet gibi faktörlerden etkilenmekte olup bu sebeple cinsiyete göre verilen cevapların dağılımı da yapılmıştır. Elde edilen



bulgulara göre ankete katılan kadın üst düzey muhasebe yöneticilerinin 10'u, erkek yöneticilerin ise 49'u mali beyan hazırlama işleri yönettiğini belirtmiştir.

Firmalarda çalışan üst düzey muhasebe yöneticilerinin yaşa göre gruplanmasında, çalışanların çoğunluğu mali beyan hazırlama işleri yönettiğini belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluğunu 31-40 yaş grubu oluştursa da, 50 yaş üstü çalışanlarda mali beyan işleri yönetme oranının %100 olduğu görülmektedir. 25-30 yaş arası katılımcılarda ise, mali beyan hazırlama işi yönetenlerin yönetmeyenlerden az olması dikkat çekmektedir.

Bu soru göstermektedir ki; yaş faktörü mesleki yargıda önemli bir yere sahip olup; bu durumda zaten firmalar tarafından bilinmektedir. Çünkü muhasebe yöneticilerinin 50 ve üstü yaş grubunda olanları; muhasebe departmanının da belli bir ünvanla çalışmaktadır. İki grup çalışanlar da (serbest muhasebeci mali müşavir ünvanlı, SMMM ünvanı olmayan) mali beyan hazırlama işleri yönettiğini belirtmiştir.

Sektörlere göre dağılımda tüm firmaların muhasebe yöneticilerinin mali beyan işlerini yönetmiş olma oranı yönetmeme oranına göre yüksektir. Mali beyan işlemi yönetmediğini belirten firmaların muhasebe yönetici sayısı sadece 65'te 6'dır.

Anket yapılan üst düzey muhasebe yöneticilerinin çoğunluğunu oluşturan müdür ünvanlı 54 kişiden 50'si mali beyan işleri yönettiğini belirtmiştir. Diğer gruplarda da çoğunluk olumlu yanıt verse de 2 adet denetçi kontrolör ünvanlı çalışandan 1'i evet, diğeri hayır cevabını vermiştir. Hem muhasebe personelinin hem de şirketin TFRS'yi kullanma sürelerinin yaklaşık olarak 10 yıl civarında olduğu görülmektedir.

Bu soru muhasebe standartlarında mesleki yargı kullanımını gerektiren durumlarda şirketin lehine veya aleyhine olabilecek mali işlerin beyanname hazırlanma sürecinde kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye yönelik olanlardandır. Bu durumda göstermektedir ki, muhasebe de sorumlu personel gerektiğinde mesleki yargıyı kullanma yetkisine sahip olup, bunu mali beyan hazırlama sürecinde de aktif olarak kullanmaktadır.

### **3.6.6 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluklarına Göre Dağılımı**

Araştırma kapsamında üst düzey muhasebe yöneticilerinin mesleki sorumlulukları:

- Genel muhasebe (Raporlama Dahil),
- Genel muhasebe (Raporlama Hariç),
- Maliyet muhasebesi, bütçeleme, tahmini,
- İç denetleme,
- Vergileme,
- Bağımsız denetim,
- Diğer şekilde gruplandırılmıştır. Anket sonuçlarına göre muhasebe personelinin mesleki sorumluluklarının seçilen değişkenlere göre dağılımı gruplandırılmıştır.

### **3.6.6.1 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Maliyet Muhasebesi, Bütçeleme ve Tahmin**

Üst düzey muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğu maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmini şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 44'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 44'e göre üst düzey muhasebe yöneticilerinden İSO 500 firmalarında çalışanların 26'sı, diğer firmalarda çalışanlardan 22'si esas mesleki sorumluluğunun maliyet muhasebesi bütçeleme tahmini olduğunu belirtmiştir. BIST firmalarında çalışan üst düzey muhasebe yöneticilerinin ise 31'i, diğerlerinin de 17'si esas mesleki sorumluluğunun maliyet muhasebesi bütçeleme tahmini olduğunu belirtmiştir.

Erkek üst düzey muhasebe yöneticilerinin 39'unun esas mesleki sorumluluğunun maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin olduğunu, 15'i ise tersini belirtmiştir. 11 kadın üst düzey muhasebe yöneticinin 9'u esas mesleki sorumluluğunu maliyet muhasebesi bütçeleme tahmini olarak beyan etmiştir.

**Tablo 44**  
**Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun Maliyet Muhasebesi Bütçeleme ve Tahmin Olması**

<b>MALİYET MUHASEBESİ BÜTÇELEME TAHMİN</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	5	22
	İSO500	12	26
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	7	17
	BIST	10	31
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	2	9
	ERKEK	15	39
<b>YAŞ</b>	25-30	2	1
	31-40	7	29
	41-50	6	13
	51-60	1	4
	>60	1	1
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	12	25
	YOK	5	23
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	1	7
	OTOMOTİV	3	12
	TURİZM	1	1
	BASIN MEDYA	2	2
	KİMYA	6	11
	GIDA	1	7
	ÇİMENTO	1	2
	DEMİR ÇELİK	1	6
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	0	4
	MÜDÜR	15	39
	DENETÇİ KONTROLÖR	0	2
	UZMAN	2	3
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL):</b>	0-4	3	5
	5-9	5	10
	10-15	3	17
	16-20	1	6
	+21	5	10
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	6
	1-5	8	15
	6-10	5	18
	12-15	2	6
	16-23	1	3
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	5
	1-5	3	15
	6-10	7	13
	11-15	4	9
	19-27	2	6

Muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğunun maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin olarak belirlenmesi durumunda ilgili yaş grubu esas alındığında en düşük olarak 25-30 aralığında gerçekleşmektedir.

Üst düzey muhasebe yöneticisi olarak çalışan SMMM'lerin firmadaki esas mesleki sorumluluğu maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin yapma olması durumunda 25'ken, yapmayanların sayısı 12'dir. Ünvanı olmayan 28 yöneticiden 23'ü, maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin yapmaktadır. Firmalarda çalışan muhasebe yöneticilerinin 10-15 yıl arası çalışma süresine sahip olanların esas mesleki sorumluluğu da maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin şeklindedir.

Sektörel dağılımda maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin işleri yapma konusundaki soruya 65 muhasebe yöneticisinden 48'i evet, 17'si hayır cevabını vermiştir. Toplam 17 firmanın, muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğunun maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin olmadığı anlaşılmaktadır. Bu rakam 6 muhasebe yöneticisi ile kimya sektöründe en yüksek olmuştur.

Çoğunluk cevap maliyet muhasebesi, bütçeleme ve tahmin yapıldığı yönündedir. 10-15 yıl tecrübeye sahip olanların maliyet muhasebesi, bütçeleme yapması yapılan işin zorluğunu da göstermektedir.

### **3.6.6.2 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda İç Denetim**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğunun iç denetim şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 45'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 45'e göre muhasebe yöneticileri ile gerçekleştirilen ankette İSO 500 ve İSO 500 olmayanlardan 14 kişi mesleki sorumluluğunun iç denetim olduğunu belirtmiştir. BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin 22 tanesinin esas mesleki sorumluluğu iç denetim değilken, 19 tanesini aksini belirtmiştir. Bu durum BIST dışı firmalarda ise 15'e 9'dur. Esas mesleki sorumluluğu iç denetim olan muhasebe yöneticilerinin sayısı ise 20'dir.

Kadın muhasebe yöneticilerinde ise bu rakam 8'dir. 31-40 yaş arasında mesleki sorumluluğu iç denetim olan muhasebe yöneticilerinin sayısı 20 ile en fazladır.

**Tablo 45**  
**Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun İç Denetim Olması**

<b>İÇ DENETİM</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	13	14
	İSO500	24	14
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	15	9
	BIST	22	19
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	3	8
	ERKEK	34	20
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	16	20
	41-50	13	6
	51-60	5	0
	>60	0	2
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	19	18
	YOK	18	10
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	2	6
	OTOMOTİV	8	7
	TURİZM	0	2
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	10	7
	GIDA	4	4
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	5	2
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	2	2
	MÜDÜR	32	22
	DENETÇİ KONTROLÖR	1	1
	UZMAN	2	3
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	4	4
	5-9	8	7
	10-15	12	8
	16-20	4	3
	+21	9	6
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	5	2
	1-5	8	15
	6-10	15	8
	12-15	5	3
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	4	2
	1-5	7	11
	6-10	13	7
	11-15	8	5
	19-27	5	3

Mesleki ünvanı SMMM olan muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğunun iç denetim olması durumuna daha fazla olumlu yanıt verilmiştir. Ayrıca kimya ve otomotiv sektöründeki muhasebe yöneticilerinin diğer sektörlere göre iç denetimi öncelikli alan olarak belirledikleri görülmektedir.

Kitlenin çoğunluğunu oluşturan müdür ünvanlı 54 muhasebe yöneticisinden 32'si esas mesleki sorumluluğunun iç denetim olmadığını belirtirken, 22'si aksi durumu belirtmiştir. Esas mesleki sorumluluğu iç denetim olan muhasebe yöneticilerinin firmadaki çalışma süresi 10-15 yıl arasında olup, en fazla iç denetim faaliyetini yöneten muhasebe yöneticileri bu aralıkta görülmektedir.

Ayrıca esas mesleki sorumluluğu iç denetim olan muhasebe yöneticilerinin ve firmaların TFRS'yi kullanma süreleri 1-5 yıl aralığında yoğunlaşmaktadır. Denetim yapılırken de muhasebe mesleğinde ki mesleki yargıya benzer şekilde yargı kullanımı mevcut olup bu anlamda ankete katılanların bazılarının kariyerlerinde mesleki yargının diğer türlerini de kullandıklarını söylenebilir.

### **3.6.6.3 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Vergileme**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğu vergileme şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 46'daki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 46'ya göre muhasebe yöneticileri ile yapılan ankette İSO 500 firmalarında çalışanlardan 23'ü, BIST firmalarında çalışanların ise 28'i esas mesleki sorumluluğunun vergileme olduğu belirtilmiştir. Mesleki sorumluluğu vergileme olan muhasebe yöneticilerinin 7'si kadın, 35'i ise erkektir. 25-30 yaş arası muhasebe yöneticisi olarak çalışanların hiçbirinin esas mesleki sorumluluğu vergileme değildir. 31-40 yaş aralığındaki muhasebe yöneticilerinin büyük bir çoğunluğunun esas mesleki sorumluluğu vergilemedir. Ancak 51-60 yaş arası çalışanlarda olumlu cevap sayısı fazla olsa da olumsuz cevap sayısı ile arasında fark olmadığı söylenebilir.

SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin vergileme öncelikli mesleki sorumluluğu olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca muhasebe yöneticisine vergilemenin esas sorumluluk olarak bırakıldığı sektör kimya sektörü olarak görülmektedir.

**Tablo 46**  
**Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun**  
**Vergileme Olması**

<b>VERGİLEME</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	8	19
	İSO500	15	23
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	10	14
	BIST	13	28
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	4	7
	ERKEK	19	35
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	13	23
	41-50	4	15
	51-60	2	3
	>60	1	1
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	12	25
	YOK	11	17
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	4	4
	OTOMOTİV	8	7
	TURİZM	1	1
	BASIN MEDYA	2	2
	KİMYA	4	13
	GIDA	1	7
	ÇİMENTO	1	2
	DEMİR ÇELİK	1	6
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	2	2
	MÜDÜR	19	35
	DENETÇİ KONTROLÖR	1	1
	UZMAN	1	4
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	2	6
	5-9	8	7
	10-15	6	14
	16-20	2	5
	+21	5	10
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	6
	1-5	8	15
	6-10	9	14
	12-15	2	6
	16-23	3	1
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	5
	1-5	6	12
	6-10	8	12
	11-15	4	9
	19-27	4	4

Ayrıca elde edilen bulgular hem firmanın hem de muhasebe yöneticisinin TFRS'yi kullanma ve uygulama süreleri 1-10 yıl aralığındadır. Bu durum da göstermektedir ki vergi beyannamelerini hazırlarken mesleki yargı kullanımını sınırlandırılmıştır. Çünkü vergi mevzuatında vergiye tabi kar açık ve net olarak belirlenmiştir. Ancak muhasebe standartlarında ilke bazlılık nedeniyle ticari kar vergi karı gibi net kurallara bağlanmamıştır.

#### **3.6.6.4 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Bağımsız Denetim**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğu bağımsız denetim şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 47'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 47'ye göre üst düzey muhasebe yöneticileri ile yapılan ankette İSO 500 firmalarında çalışanların 15'inin, BIST firmalarında çalışanların ise 10 tanesinin esas mesleki sorumluluğu bağımsız denetim faaliyetlerini yönetmektir. Firmalardaki bağımsız denetim faaliyetlerini yönetme sürecini yürüten erkek yöneticisi sayısı 13 iken bu rakam bayanlarda 7 kişidir. Ancak genel olarak rakamlara bakıldığında bağımsız denetim sürecini yöneten muhasebe yöneticisi sayısı yönetmeyenlerden daha azdır. Bu durumda firmaların genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin dışardan satın aldığı düşüncesine yönelmektedir.



**Tablo 47**  
**Muhasebe Yöneticilerinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun**  
**Bağımsız Denetim Olması**

<b>BAĞIMSIZ DENETİM</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	22	5
	İSO500	23	15
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	14	10
	BIST	31	10
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	4	7
	ERKEK	41	13
<b>YAŞ</b>	25-30	1	2
	31-40	24	12
	41-50	16	3
	51-60	4	1
	>60	0	2
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	25	12
	YOK	20	8
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	6	2
	OTOMOTİV	10	5
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	1	3
	KİMYA	11	6
	GIDA	6	2
	ÇİMENTO	2	1
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	2	2
	MÜDÜR	39	15
	DENETÇİ KONTROLÖR	0	2
	UZMAN	4	1
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	6	2
	5-9	7	8
	10-15	14	6
	16-20	5	2
	+21	13	2
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	7	0
	1-5	19	4
	6-10	13	10
	12-15	4	4
	16-23	2	2
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	14	4
	6-10	13	7
	11-15	9	4
	19-27	3	5

Bağımsız denetim faaliyeti esas mesleki sorumluluğu olan muhasebe yöneticilerinin 12 tanesi SMMM ünvanına sahip olup, ilgili firmalarda müdür olarak görev yapmaktadır. Yine diğer elde edilen bulgularda olduğu gibi 6 adet kimya sektöründe bağımsız denetim faaliyetleri muhasebe yöneticileri tarafından yönetilmektedir. 25-30 yaş grubu hariç, çalışanların çoğunluğu bağımsız denetim faaliyetinde bulunmadıklarını belirtmişlerdir. Esas mesleki sorumluluğu bağımsız denetim olan muhasebe yöneticilerinin TFRS'yi kullanma süreleri 6-10 yıl arasında yoğunlaşırken, çalıştıkları firmaların da TFRS'yi kullanma süreleri aynı zaman diliminde yoğunlaşmaktadır.

### **3.6.6.5 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda Finansman**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğunun finansman şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 48'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 48'e göre muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğunun sermaye piyasası, finans, finansman gibi faaliyetleri yönetip yönetmeme olduğunu öğrenebilmek amacıyla sorulan bu soruya İSO500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 36'sı hayır, 2'si evet cevabını vermiştir. BIST firmalarının da ise 38'i hayır, 3'ü evet cevabını vermiştir. Elde edilen bu genel bilgi, ilgili firmalardaki muhasebe yöneticilerinin sermaye piyasası, finans, finansman gibi alanlarla ilgilenmedikleri ve bu firmalarda muhasebe biriminin finans departmanından ayrıldığına bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Bu da finansman ve muhasebe departmanlarının farklılaşmasının bir göstergesi olabilir.

Kadın ve erkek muhasebe yöneticilerinin büyük çoğunluğunun sermaye piyasası, finans ve finansman konuları ile ilgili faaliyetleri yürütmediği yaşa, mesleki ünvana, sektörlere göre yapılan ayırmada, şirketteki görev ünvanına göre dağılımda ve çalışma süresine göre yapılan gruplandırmalarda açık bir şekilde görülmektedir.

**Tablo 48**  
**Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun**  
**Finansman Olması**

<b>SERMAYE PİYASASI / FİNANS / FİNANSMAN</b>	<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>	
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	25	2
	İSO500	36	2
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	23	1
	BIST	38	3
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	10	1
	ERKEK	51	3
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	35	1
	41-50	16	3
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	34	3
	YOK	27	1
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	14	1
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	16	1
	GIDA	7	1
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	7	0
	HOLDİNG	0	1
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	3	1
	MÜDÜR	51	3
	DENETÇİ KONTROLÖR	2	0
	UZMAN	5	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	8	0
	5-9	14	1
	10-15	19	1
	16-20	7	0
	+21	13	2
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	23	0
	6-10	20	3
	12-15	8	0
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	5	1
	1-5	18	0
	6-10	19	1
	11-15	12	1
	19-27	7	1

Muhasebe yöneticisinin ve firmanın TFRS'yi kullanan ve uygulama sürelerine göre yapılan gruplandırmalarda da benzer sonuçlar elde edilmişti. Tüm bu verilere istinaden araştırmanın yapıldığı bu firmalarda muhasebe ve finans departmanlarının birbirinden ayrı olduğu, dolayısıyla etki ve yetki alanlarında bağımsız olduklarına dair çıkarımda bulunulabilir.

#### **3.6.6.6 Mesleki Sorumlulukta TFRS/Raporlama**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğu TFRS/ Raporlama şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 49'daki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 49'a göre muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğunun TFRS ve raporlama faaliyetlerini yönetmek olup olmadığını belirlemek amacıyla sorulan bu soruda İSO 500 firmalarından 2, BIST firmalarından ise 2 tane yönetici olumlu cevap vermiştir. Kadın muhasebe yöneticilerinin hiçbiri TFRS/Raporlama faaliyetlerini yönetme sürecine dâhil olmazken, erkeklerde bu rakam 3 kişidir. Bu sürece dâhil olanların en fazla toplandığı yaş aralığı ise 31-40 yaş aralığı olup, 2 kişi ile sınırlıdır.

Dikkat çekici bir şekilde SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin hiç biri esas mesleki sorumluluk olarak TFRS/Raporlamayı belirtmezken, mesleki herhangi bir ünvanı olmayan 3 yönetici bu işlemleri yönetmektedir. Sektörel dağılımda ise 2 tane muhasebe yöneticisi otomotiv sektöründe TFRS/raporlamayı esas mesleki sorumluluk olarak belirtmiştir.

**Tablo 49**  
**Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğun**  
**TFRS/Raporlama Olması**

<b>TFRS / RAPORLAMA</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	26	1
	İSO500	36	2
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	23	1
	BIST	39	2
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	11	0
	ERKEK	51	3
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	34	2
	41-50	19	0
	51-60	4	1
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	37	0
	YOK	25	3
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	13	2
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	16	1
	GIDA	8	0
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	7	0
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	52	2
	DENETÇİ KONTROLÖR	2	0
	UZMAN	4	1
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	8	0
	5-9	15	0
	10-15	19	1
	16-20	6	1
	+21	14	1
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	7	0
	1-5	23	0
	6-10	22	1
	12-15	7	1
	16-23	3	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	18	0
	6-10	19	1
	11-15	11	2
	19-27	8	0

Elde edilen bulgular şirketteki görev ünvan dağılımları, çalışma süresini esas alan gruplandırma ve TFRS'yi kullanma süreleri açısından yapılan gruplandırmalar ile benzerdir. Yani anketin gerçekleştirildiği firmaların muhasebe yöneticilerinin esas mesleki sorumluluğu TFRS uygulamalarının olmayışının temel nedeni, yeni TTK ile belli firmalar için TFRS uygulamalarının anketin yapıldığı yıllarda hala yürürlükte olmamasından kaynaklanmaktadır.

### **3.6.6.7 Muhasebe Yöneticilerinin Mesleki Sorumluluğunda İhracat**

Muhasebe yöneticisinin mesleki sorumluluğu ihracat şeklinde belirlenmesi durumunda ankete verilen cevaplar Tablo 50'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 50'ye göre bu ankete katılan muhasebe yöneticilerden sadece 1 tanesinin esas mesleki sorumluluğu ihracattır. Bu firmada BIST kapsamında olan firmalardandır. Muhasebe yöneticisi erkek olup, 41-50 yaş aralığında bulunmaktadır. Bu muhasebe yöneticisinin herhangi bir mesleki ünvanı bulunmamaktadır. Firma gıda sektöründe faaliyet göstermektedir. Bu muhasebe yöneticisinin firmadaki görev ünvanı ise müdür olup, firmadaki tecrübesi 0-4 yıl aralığındadır. Hem firma hem de yöneticisi TFRS'yi hiç kullanmamaktadır.

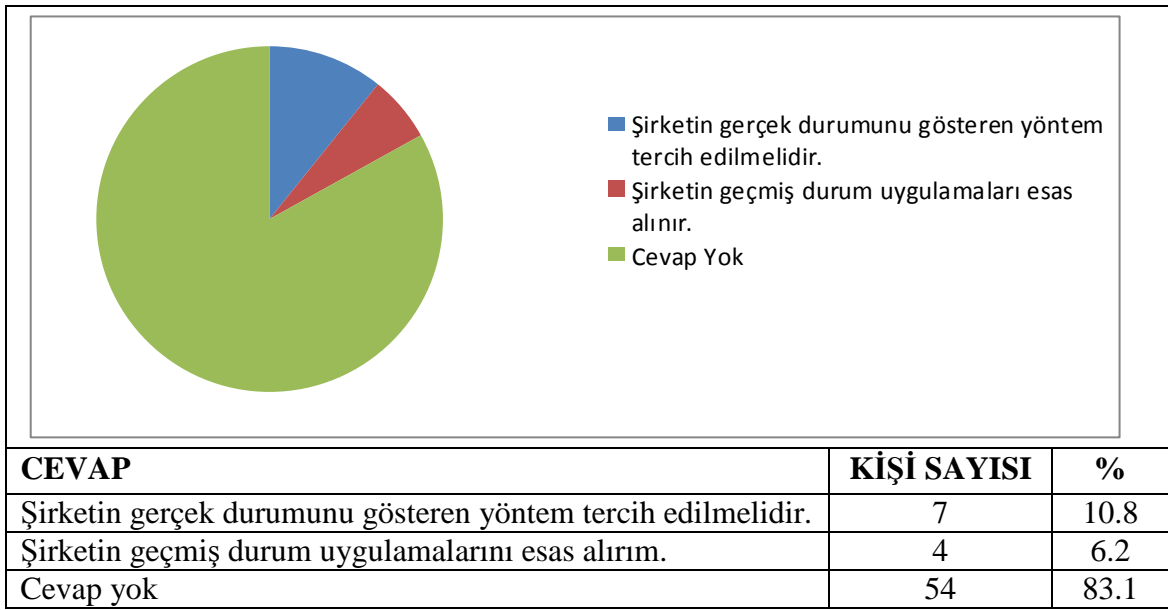
**Tablo 50**  
**Muhasebe Yöneticisinin Seçilen Kriterlere Göre Mesleki Sorumluluğunun İhracat Olması**

<b>İHRACAT</b>		<b>HAYIR</b>	<b>EVET</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	26	1
	İSO500	38	0
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	24	0
	BIST	40	1
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	11	0
	ERKEK	53	1
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	36	0
	41-50	18	1
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	37	0
	YOK	27	1
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	15	0
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	17	0
	GIDA	7	1
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	7	0
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	53	1
	DENETÇİ KONTROLÖR	2	0
	UZMAN	5	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	8	0
	5-9	15	0
	10-15	20	0
	16-20	7	0
	+21	14	1
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	23	0
	6-10	23	0
	12-15	8	0
	16	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	5	1
	1-5	18	0
	6-10	20	0
	11-15	13	0
	19-27	8	0

### 3.6.7 İnşaat ve Taahhüt İşleri Yapan Firmaların İnşaat Sözleşmesi Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Beklenen Toplam Sözleşme Maliyetlerinin Gelirlerini Aşıp Aşmayacağı Tespiti

Bu kısımda ise anket çalışmasında elde edilen bulguların tümüne ait olan genel değerlendirme Tablo 51'deki gibidir.

**Tablo 51**  
**İNŞAAT VE TAHHÜT İŞLERİ YAPAN FİRMALARIN İNŞAAT SÖZLEŞMESİ TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNDE BEKLENEN TOPLAM SÖZLEŞME MALİYETLERİNİN GELİRLERİNİ AŞIP AŞMAYACAĞI TESPİTİNE DAİR GÖRÜŞLERİNİN DAĞILIMI**



Çalışanların 7'sinin inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin gelirlerini aşıp aşmayacağı tespitine dair görüşleri “Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmelidir” şeklinde olmuştur. Şirketin geçmiş durumunu esas alma yönünde görüş bildiren ise 4 kişi bulunmaktadır. Bu soru sadece bu işi yapanlar için sorulmuş özel bir soru olup; çalışanların ya gerçek durumu ya da geçmiş uygulamaları esas alma seçeneğini tercih ettikleri belirlenmiştir. Bu sonuçlar ise çalışanların ticari karı derhal azaltma şansı olabilecek maliyet ve gider kalemlerini kontrollü kullandıkları sonucunu ortaya çıkartmaktadır. Bu aşamada mesleki yargı kullanımında şirketin geçmiş uygulamalarını esas alan seçeneği tercih eden çalışanların ise sadece geçmiş tecrübelerinden faydalandıkları belirlenmiştir.



İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 52’de olduğu gibidir.

**Tablo 52**  
**Seçilen Değişkenlere Göre İnşaat Sözleşmelerinde Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Beklenen Toplam Sözleşme Maliyetlerinin Toplam Sözleşme Gelirlerini Aşıp Aşmayacağıın Tespiti**

<b>ŞİRKETİN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞİ YAPMASI DURUMUNDA, İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNDE TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNDE BEKLENEN TOPLAM SÖZLEŞME MALİYETLERİNİN TOPLAM SÖZLEŞME GELİRLERİNİ AŞIP AŞMAYACAĞI TESPİTİ NASIL YAPILMAKTADIR?</b>			
		<b>GERÇEK DURUMUNU GÖSTEREN YÖNTEM</b>	<b>GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARINI ESAS ALAN YÖNTEM</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	4	4
	İSO500	3	0
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	3	0
	BİST	4	4
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	2	0
	ERKEK	5	4
<b>YAŞ</b>	25-30	0	1
	31-40	5	2
	41-50	2	1
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	3	3
	YOK	4	1
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	4	0
	OTOMOTİV	2	0
	KİMYA	0	1
	GIDA	0	1
	DEMİR ÇELİK	0	2
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	2	0
	MÜDÜR	5	4
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	1	3
	5-9	2	1
	10-15	2	0
	+21	2	0

Bu soru ile sadece inşaat şirketlerine özel olarak sorulmuş olup, bu firmaların muhasebeden sorumlu personelinin mesleki yargılarını kullanırken çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiği görülmektedir.

İnşaat ve taahhüt işi yapan firmalardan maliyet/gelir aşımı tespitinde, İSO500 kapsamında olan firmaların muhasebe yöneticilerinin tümü şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ederken, BİST kapsamında olan firmaların muhasebe

yöneticilerinin 4 tanesi maliyet/gelir aşımı tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi esas alırken, 4 tanesi şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas almayı tercih etmektedir.

İnşaat ve taahhüt işi yapan firmalarda çalışan kadın muhasebe yöneticilerin tamamı, erkek çalışanların ise 5'i maliyet/gelir aşımı tespitini yaparken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Erkek çalışanların 4'ü ise şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas aldıklarını belirtmiştir. Bu durum, erkek çalışanların mesleki yargı kullanımını aşamasında daha katı davranarak eski uygulamaları dikkate aldığı, yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

İnşaat ve taahhüt işi yapan firmaların SMMM ünvanlı muhasebe yöneticilerinin 3'ü maliyet/gelir aşımı tespiti yaparken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 3'ü şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas almayı tercih etmektedir. Herhangi bir mesleki ünvanı olmayan muhasebe yöneticilerden 1 kişi hariç tümü ise şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini beyan etmiştir.

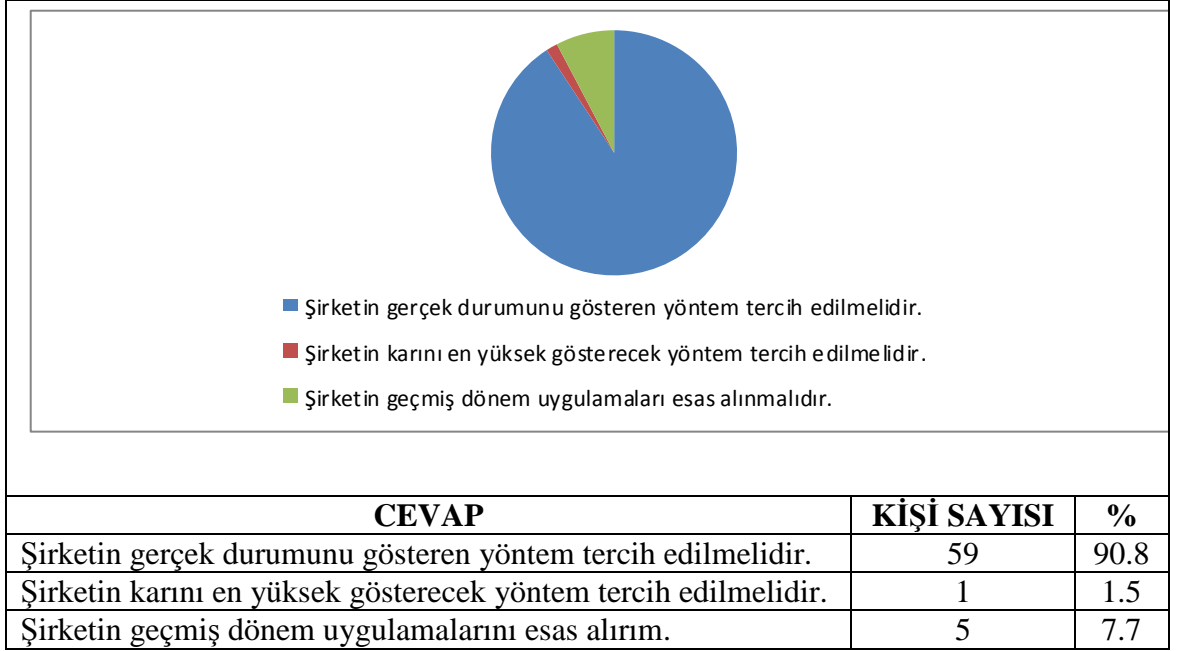
İnşaat-taahhüt işleri yapan firmalarda muhasebe yöneticisi olarak çalışan 11 kişiden 7'si maliyet/gelir aşımı tespitini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemine göre yapmaktadır. Müdür ünvanlı gruptan 5 kişi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 4 kişi ise şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas almayı tercih etmektedir.

İnşaat-taahhüt işi yapan 11 firmanın 7 muhasebe yöneticisinin yaş dağılımına bakıldığında ortalama olarak 31 ve üstü yaş grubunda oldukları dikkat çekmektedir. Bu yöneticiler maliyet/gelir aşımı tespitinde, şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Tecrübe artıkça geçmiş dönem uygulamaları tercihinin azaldığı görülmekte olup bu durum meslekte bilgi ve tecrübe artıkça mesleki yargı kullanımının artığının da bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

### **3.6.8 Firmaların Çalışanlarının Muhasebe Politikasındaki Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercihleri**

İlgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 53'deki gibidir.

**Tablo 53**  
**Firmaların Çalışanlarının Muhasebe Politikasındaki Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercihlerin Dağılımı**



Bu durumda bir yöntem tercih eden çalışanların çoğunluğu olan 59 kişi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. 5 kişi şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas almayı, 1 kişi de karı yüksek gösterecek yöntemi tercih etmiştir. Bu sonuçlar çalışanların çoğunun uygulamalardaki zorluğu dikkate almadan mesleki yargısına göre karar vererek gerçek durumu belirlediği ve “muhasebe politikasındaki değişiklik ile muhasebe Tahminindeki değişikliği ayırmanın zor olduğu durumlarda” gerçek durum ne ise ona göre karar verdikleri belirlenmiştir. Bu ayırım eğer politika ise mali tablolarda geçmişe yönelik bir düzeltmeyi gerektirmekte olup, bu aşamada çalışanların sorgulanabileceği de düşünülürse verilen kararın zorluk derecesi anlaşılabilir. Ancak seçilen örneklemin içinde bulunduğu durum dikkate alınırsa çoğu firmanın borsada olması veya uluslararası firmalar olması sebebiyle çalışanlar mesleki yargı kullanımında kolaya gelen yöntemi değil gerçek durumu belirledikleri anlaşılmaktadır. Geçmiş dönem uygulamalarını seçenlerin ise mesleki yargı kullanımına çok fazla gitmeden daha önce kullanılan yöntemi tercih ettikleri belirlenmektedir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 54’teki gibidir.

**Tablo 54**  
**Muhasebe Politikasındaki Bir Değişiklik İle Muhasebe Tahminindeki Bir Değişikliği Ayırmanın Zor Olduğu Hallerde Tercih Yapılması Durumu**

MUHASEBE POLİTİKASINDAKİ BİR DEĞİŞİKLİK İLE MUHASEBE TAHMİNİNDEKİ BİR DEĞİŞİKLİĞİ AYIRMANIN ZOR OLDUĞU HALLERDE TERCİHLER		GERÇEK DURUMUNU GÖSTEREN YÖNTEM	KARI EN YÜKSEK GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARI
İSO500	İSO500 DEĞİL	25	0	2
	İSO500	34	1	3
BİST	BİST DEĞİL	23	0	1
	BİST	36	1	4
CİNSİYET	KADIN	9	1	1
	ERKEK	50	0	4
YAŞ	25-30	3	0	0
	31-40	31	1	4
	41-50	18	0	1
	51-60	5	0	0
	>60	2	0	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	33	1	3
	YOK	26	0	2
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	7	1	0
	OTOMOTİV	15	0	0
	TURİZM	2	0	0
	BASIN MEDYA	4	0	0
	KİMYA	14	0	3
	GIDA	7	0	1
	ÇİMENTO	3	0	0
	DEMİR ÇELİK	6	0	1
	HOLDİNG	1	0	0
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	4	0	0
	MÜDÜR	48	1	5
	DENETÇİ	2	0	0
	UZMAN	5	0	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	5	0	3
	5-9	12	1	2
	10-15	20	0	0
	16-20	7	0	0
	+21	15	0	0
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	6	0	1
	1-5	22	0	1
	6-10	20	1	2
	12-15	7	0	1
	16-23	4	0	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	6	0	0
	1-5	17	0	1
	6-10	19	0	1
	11-15	11	0	2
	19-27	6	1	1

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe Tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde İSO 500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 34'ü, BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin 36'sı şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Aynı şekilde muhasebe politikasındaki değişiklikle muhasebe Tahminindeki değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde erkek muhasebe yöneticilerin 50 tanesi, kadın muhasebe yöneticilerin ise 9 tanesi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Şirketin geçmiş uygulamalarını esas alan erkek muhasebe yönetici sayısı, kadın muhasebe yönetici sayısından oldukça fazladır.

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe Tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih eden muhasebe yöneticileri özellikle 31-40 yaş aralığında bulunmaktadır. Ancak genel olarak tüm yaş gruplarındaki yöneticiler şirketin gerçek durumunu esas alan yöntemi tercih etme eğilimindedir. Bu da bu yaş grubunun çoğunluğunun erkek olduğunu ve riski sevmeyeceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca muhasebe yöneticisinin mesleki ünvanı muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe Tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde tercihi etkileyen bir faktör olmadığı dikkat çekmektedir.

Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe Tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde Müdür ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin geçmiş dönem uygulamaları seçeneğini tercih etmiş olup diğer anket soruları ile birlikte değerlendirildiğinde müdür ünvanına sahip olanların çoğunlukla 31-40 yaş grubunda erkek oldukları söylenebilir. Bu grubun genellikle riski sevmeyeceği ve geçmiş dönem uygulamaları ile şirket politikalarını doğrultusunda tercih yaptığı söylenebilir. Ayrıca bu konuda tercih yapılırken firmanın dâhil olduğu sektörün muhasebe yöneticisinin kararlarında etkili olmadığını da göstermektedir.

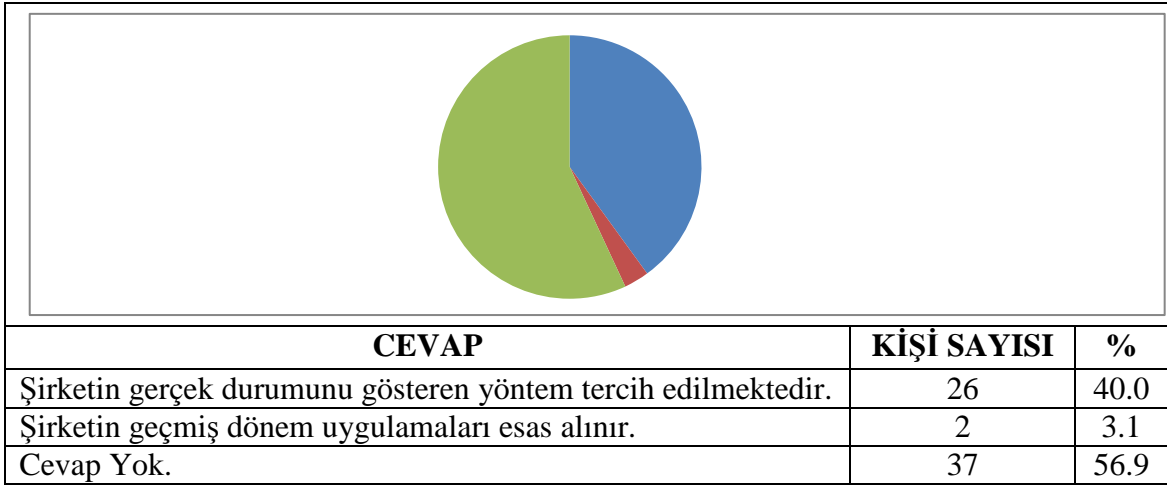
Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe Tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih eden muhasebe yöneticilerinin ortalama olarak 1-5 yıl aralığında TFRS'yi uyguladıkları sonucuna ulaşılabılır. Aynı zamanda bu yöntemi tercih eden firmaların TFRS'yi kullanma da ortalama süresi ise 1-10 yıl arasında değişmektedir. Bu soruda da mesleki

tecrübesi az olanların geçmiş uygulamaları dikkate aldığı, meslekte tecrübeli olanların ise daha fazla mesleki yargı kullandığı tespit edilmiştir.

### 3.6.9 Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisini Belirleyen Kriter Seçimi

Muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini belirleyen kriter seçimi ile ilgili verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 55'deki gibidir.

**Tablo 55**  
**Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisini Belirleme Kriteri**



Katılımcıların 26'sı yani %40'ı muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini belirlemede şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kriter olarak kabul etmiştir. Bu soru da sadece bu standarttı daha önce kullanan çalışanlara sorulmuş olup, cevap verenlerin nitelikleri ve konuları düşünüldüğünde çıkan sonuçlar mesleki yargı kullanımında bu konumdaki çalışanların mesleki yargısını kullanırken belli kesimlerin çıkarları doğrultusunda karar vermediklerinin göstergesidir. Sonuçlarda çıkan geçmiş dönem uygulamaları sorun çözme aşamasında kolay bir yöntem olarak öne çıktığından ve daha önce kullanılıp sorun da çıkartmadığından kullanılması mantıklı olup çalışanların mesleki yargıdan da bir nebze uzak durduklarının göstergesi olarak da gösterilebilir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 56'daki gibidir.

**Tablo 56**

**Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Etkisinin Belirlenmesi**

<b>MUHASEBE POLİTİKASINDAKİ DEĞİŞİKLİĞİN ETKİSİNİN BELİRLENMESİ İÇİN KULLANILAN YÖNTEM</b>		<b>GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM</b>	<b>GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARI</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	10	1
	İSO500	16	1
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	11	1
	BİST	15	1
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	4	0
	ERKEK	22	2
<b>YAŞ</b>	31-40	13	2
	41-50	8	0
	51-60	4	0
	>60	1	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	16	0
	YOK	10	2
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	4	1
	OTOMOTİV	7	0
	KİMYA	6	0
	GIDA	3	1
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	2	0
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	1	1
	MÜDÜR	22	1
	DENETÇİ	1	0
	UZMAN	2	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	0	1
	5-9	8	0
	10-15	8	1
	16-20	4	0
	+21	6	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	4	0
	1-5	6	2
	6-10	8	0
	12-15	4	0
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	4	0
	1-5	5	2
	6-10	6	0
	12-15	7	0
	20-27	4	0

Muhasebe politikasındaki değişikliğinin etkisini belirlerken BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin 15'i, İSO 500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 16'sı şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini beyan etmişlerdir.

Muhasebe yöneticilerinin muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini belirlerken şirketin gerçek durumunu tercih edenlerde 4 kadın, 22 erkek yönetici olumlu cevap vermiştir. Erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate alarak yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Muhasebe yöneticileri politika değişikliğinin etkisini belirlerken çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bu cevapta da 31-40 yaş grubundan önceki dönem uygulamaları seçeneğinin tercihi önceki sorularla uyumlu olup bu yaş grubunda riske girilmediğini göstergesi olabilir.

Ayrıca mesleki ünvana göre yapılan gruplandırmaya ait sonuçlar göstermektedir ki, SMMM ünvanı olanlar ise geçmiş dönem uygulamalarına bakarak karar almazken, mesleki ünvanı olmayanlar geçmiş dönem uygulamalarını da esas alabilmektedir. Bu da SMMM ünvanına sahip olanların politika değişikliğinde kendi mesleki yargısını kullandığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Mesleki ünvanı olmayan muhasebe yöneticilerinin ise kendilerine bir yol haritası bulmak için geçmiş dönem uygulamalarına baktıkları söylenebilir.

Hemen hemen bütün sektörlerde muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edilmesi ile değerlendirilmektedir. Bu yöndeki en fazla tercih otomotiv sektöründe olup, otomotiv sektöründeki muhasebe yöneticilerinin muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ederek belirledikleri saptanmıştır.

Müdür ünvanına sahip olup, çalışma süresi 5-15 yıl aralığında ve hem firmanın TFRS'yi kullanma süresi hem de yöneticinin TFRS'yi uygulama süresi 6-10 yıl olduğu durumlardaki muhasebe yöneticileri muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisinin belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etme eğilimindedir.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin konusunun ne olduğunu belirten muhasebe yöneticilerinin vermiş olduğu cevaplara göre dağılımlar ise Tablo 57'deki gibidir.



**Tablo 57**  
**Muhasebe Politikasındaki Değişikliğin Konusu**

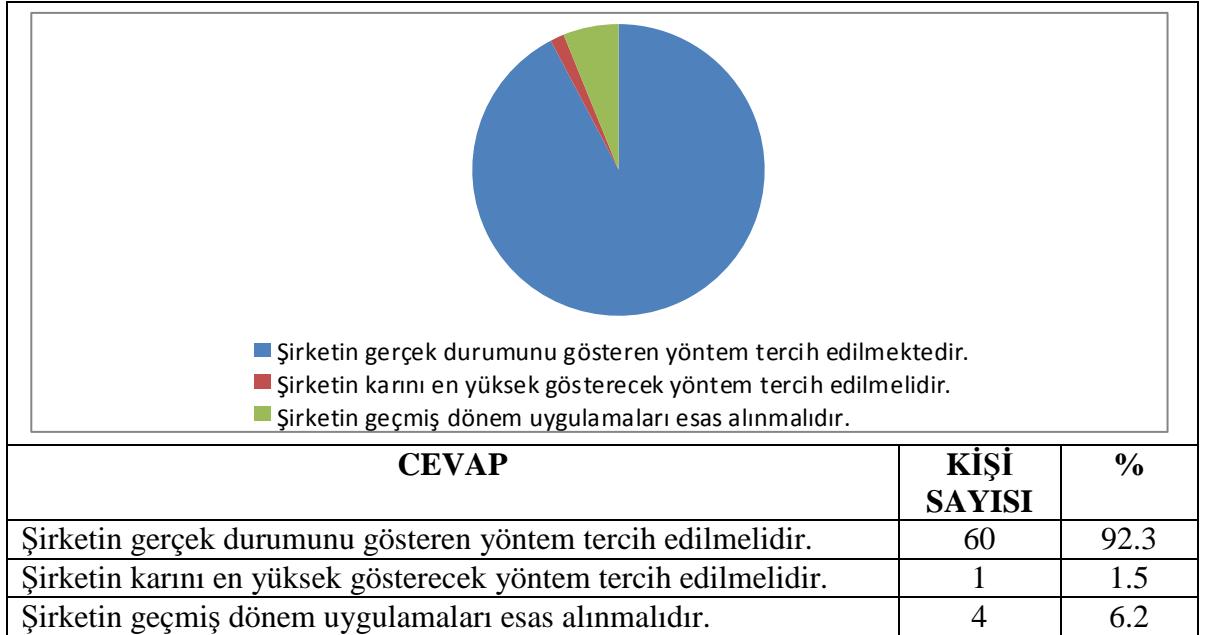
MUHASEBE POLİTİKASINDAKİ DEĞİŞİKLİĞİN KONUSU		DEĞİŞEN TFRS UYGULAMASI	AMORTİSMAN UYGULAMASI	KIDEM TAZMİNATI	MDV İLE İLGİLİ
İSO500	İSO500 DEĞİL	0	1	0	1
	İSO500	1	5	1	2

Bu soruya cevap veren firmaların muhasebe yöneticileri çoğunlukla amortisman uygulamaları konusunda değişiklik söz konusu olduğunu belirtmiştir. En az muhasebe politikasındaki değişiklikleri değişen TFRS uygulamaları ve kıdem tazminatı ile ilgili olarak yaptıklarını belirtmiştir.

### 3.6.10 Standartlar Kapsamında Alternatifler Arası Seçim Yönteminin Belirlenmesi

Standartlar kapsamında alternatifler arası zorunlu seçim yönteminin belirlenmesi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 58'deki gibidir.

**Tablo 58**  
**Standartlar Kapsamında Alternatifler Arası Seçim Yöntemi**



65 katılımcıdan 60'ı standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Bu soru aslında standartların tümünde yer alan bir seçenektir. Çünkü standartta belli yerlerde alternatifler sunulmakta ve bu alternatifler arasında seçim yapılması istenmekte ve bu seçime göre muhasebeleştirme yapılmaktadır. Doğal olarak seçilecek her yöntemde ticari kar değişebilmekte olup bu durumda çalışanlar bu seçim aşamasında baskıya maruz kalabilmekte veya karar almakta zorlanmaktadırlar. Ancak çıkan sonuçlar arasında karı en düşük gösteren seçeneğin çıkmaması bu alternatiflerin ortaklara anlatılmadığının da göstergesi olabilir. Sonuçta ortaklar daha çok kar payı elde edebileceği ve bu işlemi yasal olarak yapabilecekleri bir yöntemi göz ardı etmek istemezler.

Geçmiş dönem uygulamaları esas alanlar ise mesleki yargıyı çok fazla kullanmadan daha önce benimsenen yöntemi kullanmayı tercih etmektedirler. Karı yüksek gösterenler ise borsaya açılma veya tahvil ihraç etme veya şirketi satma amacıyla alternatifler arasında seçim yapmak zorunda olduklarında mesleki yargı kullanarak ticari karı artırmaya çalışmaktadırlar. Gerçek durumu gösteren yöntemi tercih etmek tam bir mesleki yargı kullanımudur. Çünkü bu seçenek hem tercihi yapacak olan çalışanın bilgisine, kültürüne ve tecrübesi gibi faktörlere bağlıyken hem de firmanın durumunu tam olarak kavrama gerektirmektedir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 59'daki gibidir. Tablo 59'a göre üst düzey muhasebe yöneticileri, seçilen tüm değişkenlere göre alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldıklarında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettikleri cevabını çoğunlukla vermişlerdir. Erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate alarak yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir. Burada ilginç olan bayanlardan bir tanesinin karı düşük gösteren değil yüksek gösteren seçeneği tercih etmesidir ki bu bayanların mesleki yargı kullanımında bilgi ve tecrübelerini kullanırken yanlış yapma riskinden kaçındıklarını da göstermektedir.

**Tablo 59**  
**Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorunda**  
**"Seçim" Kriterleri**

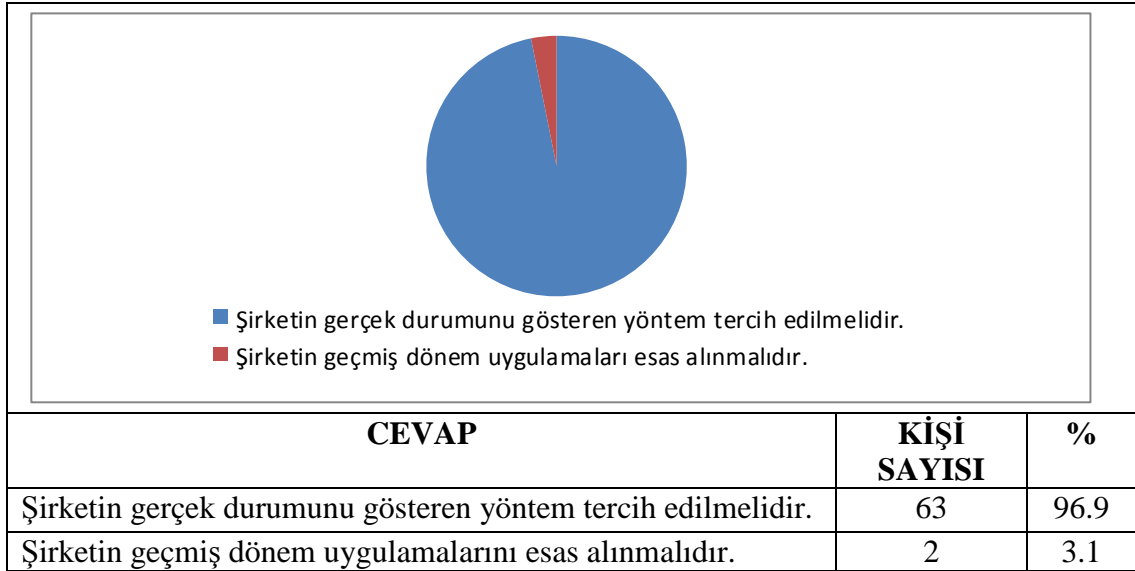
STANDARTLAR KAPSAMINDA ALTERNATİFLER ARASINDA SEÇİM YAPMAK ZORUNDA KALINDIĞINDA "SEÇİM"İ BELİRLEYEN FAKTÖR	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	KARI EN YÜKSEK GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI	
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	24	0	3
	İSO500	36	1	1
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	24	0	0
	BIST	36	1	4
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	9	1	1
	ERKEK	51	0	3
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0	0
	31-40	32	1	3
	41-50	18	0	1
	51-60	5	0	0
	>60	2	0	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	34	1	2
	YOK	26	0	2
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	7	1	0
	OTOMOTİV	15	0	0
	TURİZM	2	0	0
	BAS/MEDYA	4	0	0
	KİMYA	15	0	2
	GIDA	7	0	1
	ÇİMENTO	3	0	0
	DEMİR ÇELİK	6	0	1
	HOLDİNG	1	0	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0	0
	MÜDÜR	49	1	4
	DENETÇİ	2	0	0
	UZMAN	5	0	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	5	0	3
	5-9	14	1	0
	10-15	19	0	1
	16-20	7	0	0
	+21	15	0	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0	1
	1-5	21	0	2
	6-10	22	1	0
	12-15	7	0	1
	16-23	4	0	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0	0
	1-5	16	0	2
	6-10	20	0	0
	11-15	12	0	1
	19-27	6	1	1

Yaş aralığının esas alınması ile yapılan değerlendirmede ise 31-40 yaş grubu diğer seçeneklere göre yine farklılık göstermektedir. Muhasebe yöneticilerinden 31-40 yaş aralığında olan, SMMM ünvanına sahip, çoğunluk otomotiv ya da kimya sektöründe faaliyet gösteren firmalarda müdür ünvanı ile çalışan, şirketteki tecrübesi 10-15 yıl arasında değişen ve yaklaşık olarak 6-10 yıl aralığında hem çalıştığı firmada TFRS kullanan yöneticilerin, standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığımızda "seçimini", "şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem" şeklinde tercih ettiklerini belirtmiştir.

### 3.6.11 Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorunda Kalındığında Doğru Olduğu Düşünülen Yöntemin Belirlenmesi

Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalındığında doğru olduğu düşünülen yöntemin belirlenmesi sorusu için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 60'daki gibidir.

**Tablo 60**  
**Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorunda Kalındığında Doğru Olduğu Düşünülen Yöntem**



Katılımcılardan 63 kişi standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi uygulamanın daha doğru olacağını düşündüğünü beyan etmiştir. Bu soru aslında alternatifler arasında seçim

yapanların kararlarında başka faktörlerden etkilenip etkilenmediğini ölçmeye amaçlamıştır. Bir üsteki soruyla sonuçların benzer çıkması etkilenmediklerini gösterebilir. Ama sonuçlar göstermektedir ki en az 3 kişi başka faktörler tarafından etkilenmiş ve kararını değiştirmiştir. Bu da mesleki yargı kullanımında sadece mesleki yargıyla karar verilmediğinin dış faktörlerin de önemli olduğunun bir kanıtı olarak değerlendirilebilir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 61'deki gibidir. Tablo 61'e göre muhasebe yöneticileri alternatifler arasında seçim yaparken çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Bu durum İSO 500 firmalarındaki yöneticiler için 36, BIST firmaları için ise 40'tır. Hem İSO 500 hem de BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinden alternatifler arasında seçim yapmak durumunda kaldıklarında geçmiş dönem uygulamalarını esas alanlar vardır.

Kadın ve erkek muhasebe yöneticilerin çoğunluğu da seçim kriteri olarak şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmenin daha doğru olduğunu düşünmektedirler. Bu standartta kadın ve erkek çalışan arasında mesleki yargı kullanımında bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Muhasebe yöneticilerinin alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldıklarında daha doğru olduğunu düşündükleri yöntem çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem 31-40 yaş grubu içinde aynı olmuştur. Ayrıca mesleki ünvan bu durumda seçim kriteri olarak karşımıza çıkmamaktadır. Alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalan çalışanların çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini beyan etmişlerdir. Yine çoğunluk şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi seçmenin daha doğru olduğunu düşünmektedir. Bu seçenekte ünvanın bir ayrıç olmadığı aşıkardır.

**Tablo 61**  
**Standartlar Kapsamında Alternatifler Arasında Seçim Yapmak Zorundalığında**  
**Seçimi Etkileyen Faktörler**

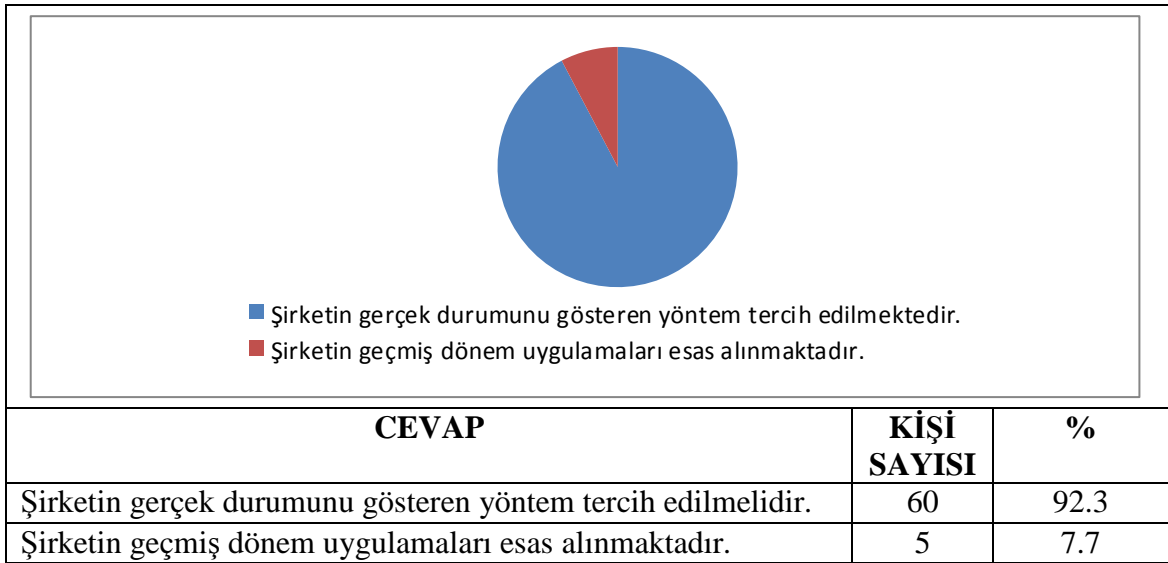
STANDARTLAR KAPSAMINDA ALTERNATİFLER ARASINDA SEÇİM YAPMAK DURUMUNDA SEÇİMİ AŞAĞIDAKİLERDEN "SİZCE HANGİSİNE GÖRE YAPMAK" DAHA DOĞRUDUR?		GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARINI ESAS ALAN YÖNTEM
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	27	0
	İSO500	36	2
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	23	1
	BIST	40	1
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	10	1
	ERKEK	53	1
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	34	2
	41-50	19	0
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	35	2
	YOK	28	0
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	15	0
	TURİZM	1	1
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	16	1
	GIDA	8	0
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	7	0
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	52	2
	DENETÇİ	2	0
	UZMAN	5	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	7	1
	5-9	15	0
	10-15	19	1
	16-20	7	0
	+21	15	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	7	0
	1-5	21	0
	6-10	23	0
	12-15	8	0
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	16	2
	6-10	20	0
	11-15	13	0
	19-27	8	0

Ayrıca kimya sektöründe faaliyet gösteren firmaların çoğunluğunun muhasebe yöneticileri alternatifler arasında seçim yapmak durumunda kaldıklarında şirketin gerçek durumu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Bu yöneticilerin 52 tanesi müdür ünvanına sahip olup, firmadaki tecrübeleri 10-15 yıl arasında değişmektedir. Hem firma hem de muhasebe yöneticisi 6-10 yıl aralığında TFRS'yi kullanmakta ve uygulamakta olduğunu belirtmiştir. Bu seçenekte müdür ünvanına sahip olanlardan yaptıkları tercihler ile kendi doğruları arasında fark vardır. Bu durumda bu ünvana sahip olanlar alternatifler arasında seçim yaparken yani mesleki yargı kullanırken başka faktörlerden etkilenmektedirler ki bu da mesleki yargının sakıncaları arasındadır. Ayrıca mesleki tecrübesi az olanların geçmiş uygulamaları dikkate aldığı, meslekte tecrübeli olanların ise daha fazla mesleki yargı kullandığı tespit edilmiştir.

### 3.6.12 Varlığın Elde Edilmesi Veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetinin Tespit Yönteminin Belirlenmesi

Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetinin tespit yönteminin belirlenmesi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 62'deki gibidir.

**Tablo 62**  
**Varlığın Elde Edilmesi veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetinin Tespit Yöntemi**



Katılımcıların %92'si olan 60 kişi varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetinin tespitinin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemle göre yapmakta olduklarını belirtmişlerdir. Bu soru ile yine çalışanların ticari karı belirlemede borçlanma maliyetlerinin yerlerini doğru olarak belirleyip belirlemedikleri veya başka faktörlerden etkilenip etkilenmedikleri ölçülmeye çalışılmıştır. Çünkü doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerini varlığın maliyetinde muhasebeleştirilirken, doğrudan ilişkilendirilemeyen borçlanma maliyetleri ise gider olarak muhasebeleştirilmektedir ve bu durum ticari karı doğrudan etkilemektedir. Gerçek durumun çoğunlukta olması istenen arzu edilen sonuçtur. Ancak geçmiş dönem uygulamaları seçenlerin ise kesinlikle ticari kar, kar payı dağıtım politikası, vergisel durumları dikkate aldığı söylenebilir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 63'teki gibidir. Tablo 63'e göre varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyeti tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih eden İSO500'den 36, BIST'te 37 muhasebe yöneticisi bulunmaktadır.

Firmaların muhasebe müdürlerinden hem kadınlar hem de erkekler çoğunlukla, borçlanma maliyeti tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin kullanılmasını uygun bulmaktadırlar. Erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate alarak yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir. Yine 31-40 yaş grubu en fazla bu yöntemi tercih eden grup olmuştur. SMMM ünvanına sahip olanlar ve olmayanlar arasında tercih konusunda belirgin bir farklılık söz konusu değildir.

Muhasebe yöneticilerinden otomotiv ve kimya sektöründe müdür ünvanı ile firmada ortalama 10-15 yıllık tecrübesi olan muhasebe yöneticileri Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyeti tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.



**Tablo 63**  
**Varlığın Elde Edilmesi veya İnşası İçin Kullanılan Varlıkla Doğrudan İlişkilendirilen Borçlanma Maliyetlerinin Tespiti**

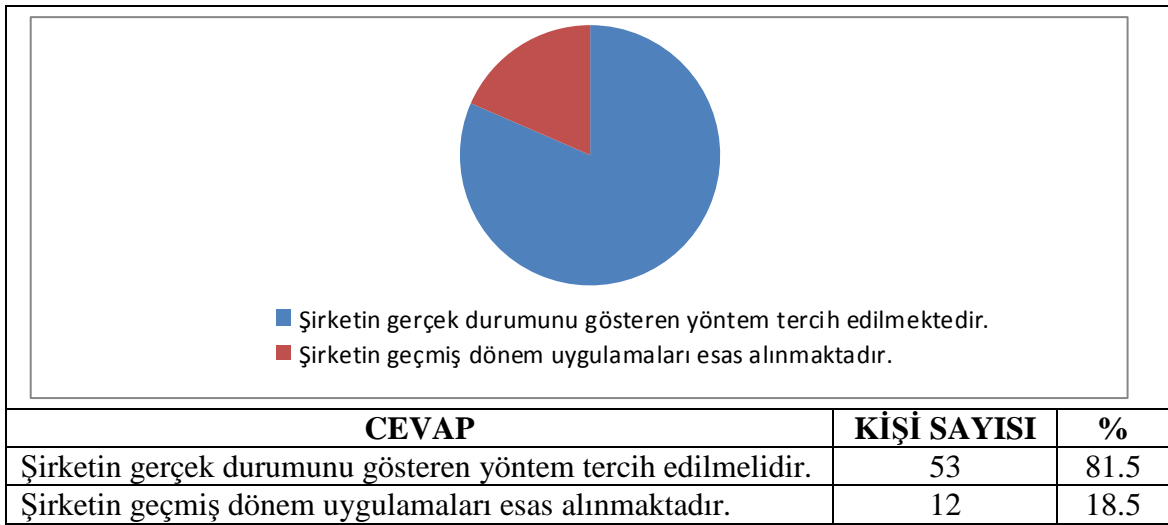
VARLIĞIN ELDE EDİLMESİ VEYA İNŞASI İÇİN KULLANILAN VARLIĞLA DOĞRUDAN İLİŞKİLENDİRİLEN BORÇLANMA MALİYETLERİNİN TESPİTİ		GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI ESAS ALAN YÖNTEM
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	24	3
	İSO500	36	2
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	23	1
	BIST	37	4
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	10	1
	ERKEK	50	4
<b>YAŞ</b>	25-30	3	0
	31-40	32	4
	41-50	18	1
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	34	3
	YOK	26	2
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	8	0
	OTOMOTİV	14	1
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	4	0
	KİMYA	15	2
	GIDA	7	1
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	50	4
	DENETÇİ	1	1
	UZMAN	5	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	5	3
	5-9	15	0
	10-15	18	2
	16-20	7	0
	+21	15	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	21	2
	6-10	22	1
	12-15	7	1
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	15	3
	6-10	20	0
	11-15	12	1
	19-27	7	1

Elde edilen bu sonuçlara göre müdür ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenirdi. Bu da müdürlerin mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Çalışanların çoğunluğu borçlanma maliyetinin tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Bu soruda da mesleki tecrübesi az olanların geçmiş uygulamaları dikkate aldığı, meslekte tecrübeli olanların ise daha fazla mesleki yargı kullandığı tespit edilmiştir.

### 3.6.13 Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Tahmini

Değer düşüklüğü testinin zamanının Tahmini ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 64'deki gibidir.

**Tablo 64**  
**Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Belirlenmesi**



Katılımcılardan 53 kişi değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bir değer düşüklüğü göstergesinin var olması durumunda, işletme varlığın defter değeri ile karşılaştırabilmek için varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin resmi bir tahmini yapmak zorundadır. Yapacağı bu tahmine göre varlığın amortisman oranı, süresi, ayrılacak amortisman veya satış fiyatı gibi faktörler değişebilir. Bu durumda yapılacak tahmini ticari karı da doğrudan etkileyecektir. Bu soru da yapılacak tahmini de çalışanlar gerçek durumu tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bunun sebebi bu gibi durumlarda çoğu zaman

muhasebe tahmini harici bir eksper veya bilirkişi veya değerlendirme uzmanı bir belirleme yapmaktadır. Bu sebeple bu uzman kişilerin verilerinden de yararlanarak muhasebe verisi işlenmektedir bu da bu seçenekle uyumludur. Geçmiş dönem uygulamalarını esas alanların uzman kişilerin verileri olmaksızın karar aldıkları düşünülmektedir. Çünkü her olayda uzman bir kişi bulunmasına gerek olmadığından muhasebeleştirme önceki dönem uygulamaları çerçevesinde yapılmaktadır.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımını ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 65'deki gibidir. Tablo 65'e göre İSO500'den 31, BIST firmalarından 34 muhasebe yöneticisi değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir.

Erkek yöneticilerin büyük çoğunluğu değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Kadın çalışanlardan ise 7'si bu yöntemi tercih ederken, 4'ü şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas aldıklarını belirtmişlerdir. Kadınların ve erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate alarak değer düşüklüğü testinin zamanını belirlemesi, yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir. Özellikle bu yöntemi tercih eden muhasebe yöneticileri 31-40 yaş aralığındadır.

Ayrıca hem mesleki ünvanı olan hem de olmayan muhasebe yöneticileri değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Bu yöntemi esas alan yöneticilerin çoğunluğu otomotiv ve kimya sektöründe müdür ünvanı ile yaklaşık 10-15 yıllık süredir ilgili firmada çalışmaktadır.

Değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken muhasebe yöneticilerinden müdür ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden test zamanını kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

**Tablo 65**  
**Değer Düşüklüğü Testinin Zamanının Tespiti**

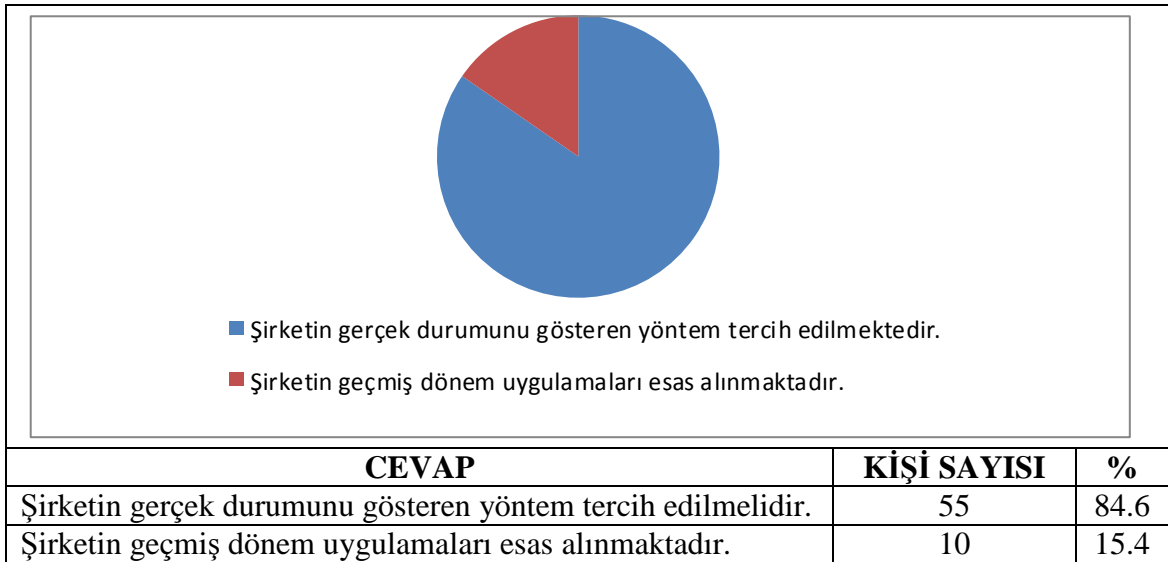
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESTİNİN ZAMANININ BELİRLENMESİ		GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASINI ESAS ALAN YÖNTEM
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	22	5
	İSO500	31	7
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	19	5
	BİST	34	7
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	7	4
	ERKEK	46	8
<b>YAŞ</b>	25-30	2	1
	31-40	29	7
	41-50	16	3
	51-60	4	1
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	31	6
	YOK	22	6
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	5	3
	OTOMOTİV	14	1
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	2	2
	KİMYA	14	3
	GIDA	6	2
	ÇİMENTO	3	0
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	3	1
	MÜDÜR	44	10
	DENETÇİ	2	0
	UZMAN	4	1
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	5	3
	5-9	12	3
	10-15	17	3
	16-20	5	2
	+21	14	1
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	18	5
	6-10	19	4
	12-15	6	2
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	14	4
	6-10	16	4
	11-15	11	2
	19-27	6	2

Mesleki tecrübenin etkisi incelenirken 65 çalışandan 53'ü değer düşüklüğü testinin zamanını belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir. Bu soruda iki seçenek arasında mesleki tecrübelerle göre dengeli bir dağılım söz konusudur. Bu sebeple bu soruda mesleki tecrübenin bir ayrıç olmadığı aşıkardır.

### 3.6.14 Varlığın Yararlı Ömrünün Belirlenmesi Yöntemi

Varlığın yararlı ömrünün belirlenmesi yöntemi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 66'daki gibidir.

**Tablo 66**  
**Varlığın Yararlı Ömrünün Belirlenmesi**



Firmaların çalışanlarından 55'i varlığın yararlı ömrünü belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kullanmaktadır. Bu soru tüm işletmelerde kullanılan mesleki yargı uygulamasına örnek olabilir. Üretim işletmelerinde üretilebilecek ürün miktarının tespiti de yine sadece muhasebe bölümünün mesleki yargısıyla olabilecek bir işlem değildir. Bu sebeple bu yöntemde harici verilerden de yararlandığı bilinmektedir. Geçmiş dönem uygulamalarını esas alan çalışan sayısı oransal olarak yüksek bir orandadır. Bu da muhtemelen firmaların muhasebe politikalarında çok fazla değişiklik yapmama isteğinden kaynaklanabilir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 67'deki gibidir.

**Tablo 67**  
**Varlığın Yararlı Ömrünün Tespiti**

<b>VARLIĞIN YARARLI ÖMRÜNÜN TESPİTİ</b>		<b>GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM</b>	<b>GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARI ESAS ALAN YÖNTEM</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	23	4
	İSO500	32	6
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	20	4
	BİST	35	6
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	8	3
	ERKEK	47	7
<b>YAŞ</b>	25-30	2	1
	31-40	30	6
	41-50	16	3
	51-60	5	0
	>60	2	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	30	7
	YOK	25	3
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	5	3
	OTOMOTİV	15	0
	TURİZM	2	0
	BASIN MEDYA	2	2
	KİMYA	15	2
	GIDA	7	1
	ÇİMENTO	2	1
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	1	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	45	9
	DENETÇİ	2	0
	UZMAN	4	1
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	6	2
	5-9	12	3
	10-15	18	2
	16-20	5	2
	+21	14	1
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	1
	1-5	18	5
	6-10	20	3
	12-15	7	1
	16-23	4	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	6	0
	1-5	14	4
	6-10	18	2
	11-15	11	2
	19-27	6	2

İSO500'den 32, BIST firmalarından 35 muhasebe yöneticisi, varlığın yararlı ömrünü belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir. Kadın ve erkek muhasebe yöneticilerinin çoğunluğu, varlığın yararlı ömrünü belirlerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi seçtiklerini beyan etmişlerdir. Kadınların ve erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları esas alması, yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

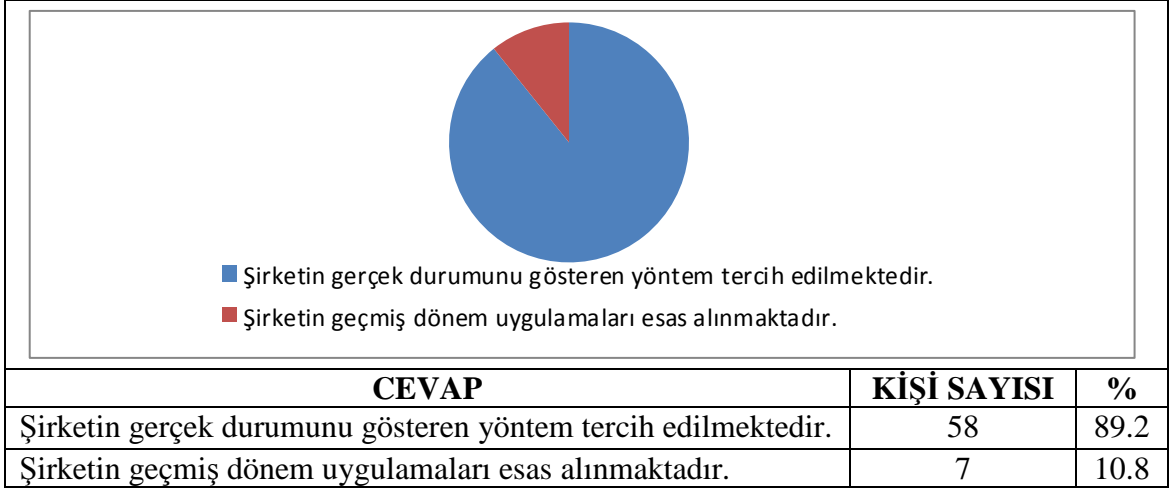
Muhasebe yöneticilerinin çoğunluğunun varlığın yararlı ömrünü SMMM ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Otomotiv ve kimya sektöründe müdür ünvanı ile çalışan 10-15 yıllık firmada tecrübesi olan muhasebe yöneticileri de varlığın yararlı ömrünün tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi esas almakta olduğunu belirtmiştir. Müdür ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Aynı zamanda varlığın yararlı ömrünü şirketin gerçek durumunu esas alarak belirleyen muhasebe yöneticileri 6-10 yıllık süreçten beri TFRS'yi uyguladıklarını belirtirken, ilgili firmalarda da TFRS'yi kullanma süreleri benzer olarak gerçekleşmektedir.

### **3.6.15 Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tercih Kriterlerinin Belirlenmesi**

Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercih kriterlerinin belirlenmesi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 68'deki gibidir.

**Tablo 68**  
**Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tercih Kriterleri**



Katılımcılardan 58 kişi stok maliyetlerinin ölçülme yöntemi tercihini şirketin gerçek durumunu gösteren olarak belirlediğini, 7 kişi ise şirketin geçmiş dönem uygulamalarına göre belirlediğini beyan etmiştir. Eldeki mevcut stokların maliyetlerini ölçerken kullanılan yöntemler konusunda mesleki yargıya bırakılan seçim yönetimde çalışanlar gerçek durumu gösteren seçeneği yüksek oranda seçmişlerdir. Çünkü bu belirleme ürün bazında farklılık gösterebilmektedir. Bazı ürünler tek tek ne zaman firmaya girdiği ve çıktığı belliye bazılarında ise sadece miktarsal olarak bilinebilmekte ve sadece stok miktarından hareketle stok maliyetleri belirlenmektedir. Geçmiş dönem uygulamaları seçen çalışanların bu tercihi aynı ürünü uzun zamandır alıp satan veya üreten firmalar için uygun olabilir. Çünkü bu tür firmalar da uzun zamandır aynı yerden aynı türde mal alım satımı veya üretimi yapıldığından partiler halinde mallar alınmakta ve satılan malların hangi partiden yapıldığı tam ve net olarak belirlenemediğinden geçmiş uygulamalar esas alınarak stok maliyetleri belirlenmemektedir. Burada diğer bir hedef te stok maliyetleri ile oynayarak ticari ve mali karı az veya yüksek gösteren yöntemlerin kullanılıp kullanılmadığını ölçmek olup bu amaçla stok maliyetlerinin belirlenmediği anket sonucundan anlaşılmaktadır.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 69'daki gibidir.



**Tablo 69**  
**Stok Maliyetlerinin Ölçülme Yöntemlerinin Tespiti**

STOK MALİYETLERİNİN ÖLÇÜLME YÖNTEMLERİNİN TERCİH İŞLEMİ		GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARI ESAS ALAN YÖNTEM
İSO500	İSO500 DEĞİL	25	2
	İSO500	33	5
BİST	BİST DEĞİL	20	4
	BİST	38	3
CİNSİYET	KADIN	10	1
	ERKEK	48	6
YAŞ	25-30	3	0
	31-40	32	4
	41-50	16	3
	51-60	5	0
	>60	2	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	31	6
	YOK	27	1
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	7	1
	OTOMOTİV	15	0
	TURİZM	2	0
	BAS. MEDYA	2	2
	KİMYA	15	2
	GIDA	8	0
	ÇİMENTO	2	1
	DEMİR ÇELİK	6	1
	HOLDİNG	1	0
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	4	0
	MÜDÜR	47	7
	DENETÇİ	2	0
	UZMAN	5	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	5	3
	5-9	14	1
	10-15	19	1
	16-20	6	1
	+21	14	1
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	6	1
	1-5	19	4
	6-10	22	1
	12-15	7	1
	16-23	4	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	6	0
	1-5	15	3
	6-10	19	1
	11-15	11	2
	19-27	1	0

İSO500 şirketlerinden 33, BIST'den 38 muhasebe yöneticisi, stok maliyeti ölçümünü şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemle yapmaktadır. Stok maliyetlerinin ölçülme yönteminin tercihinde ise hem bayan hem de erkek muhasebe yöneticileri büyük çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Erkeklerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate almaları durumu ise yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

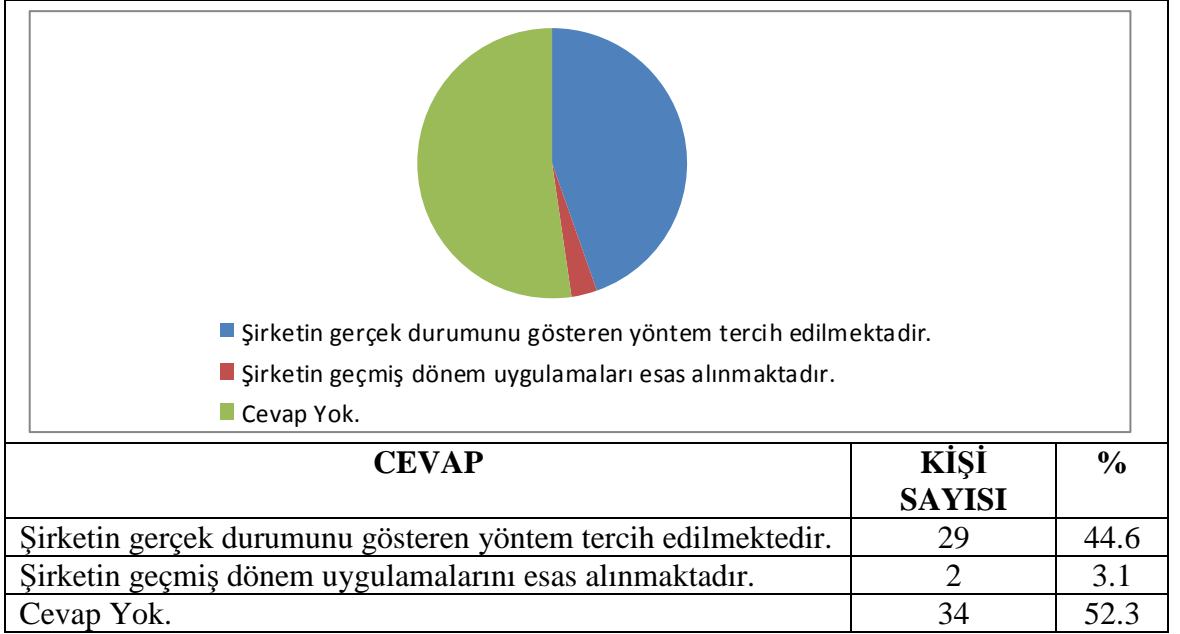
Stok maliyetlerini ölçerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem daha çok 31-40 yaş grubu içinde tercih edilmektedir. Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemi tercihinde SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin çoğunluğunun cevabı şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem olmuştur. Bu seçenekte SMMM olanlardan daha çok muhasebe yöneticisinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan yöneticilerin yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Stok maliyetlerini ölçerken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemini tercih eden farklı sektörlerden 58 firma bulunmaktadır. Yine çoğunluk kimya ve otomotiv sektöründedir. Şirketteki görev ünvanlarına göre yapılan dağılımda müdür ünvanı ile çalışan muhasebe yöneticilerinin stok maliyetlerinin ölçülme yöntemi olarak şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirlenmiştir. Bu seçenekte müdür ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden stok maliyetlerini kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Ayrıca mesleki tecrübesi az olanların geçmiş uygulamaları dikkate aldığı, meslekte tecrübeli olanların ise daha fazla mesleki yargı kullandığı tespit edilmiştir. TFRS'yi kullanma ve uygulama süresi de 1-10 yıl aralığında yoğunlaşmaktadır.

### **3.6.16 Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değerin Hesaplanması**

Amortisman uygulamasında kalıntı değerın hesaplanması ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 70'deki gibidir.

**Tablo 70**  
**Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değerin Hesaplanma Mantığı**



Firmaların çalışanlarından %44.6'sı olan 29 kişi amortisman uygulamasında kalıntı değerinin hesaplanma mantığında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemden hareket etmektedir. Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alarak hareket eden ise 2 kişi bulunmaktadır. Bu soru sadece kalıntı değer hesaplaması yapanların sayısı bulunmaya çalışılmıştır. Aslında amortisman uygulamasında çoğu iktisadi kıymetin kalıntı değeri olmasına rağmen bu değer belirlenmediği ortaya çıkmaktadır. Burada gerçek durumu gösteren yöntemi seçenler mesleki yargılarını kullanarak, bu iktisadi kıymetleri satmak niyetinde iseler satım tarihinde yüksek kar çıkmasının önüne geçmek niyetiyle kalıntı değer hesaplaması yapmış olabilirler.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 71'deki gibidir.

**Tablo 71**  
**Seçilen Değişkenlere Göre Amortisman Uygulamasında Kalıntı Değer Hesaplama Mantığı**

AMORTİSMAN UYGULAMASINDA KALINTI DEĞERİN HESAPLANMA MANTIĞI		GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARINI ESAS ALAN YÖNTEM
İSO500	İSO500 DEĞİL	12	1
	İSO500	17	1
BIST	BIST DEĞİL	11	1
	BIST	18	1
CİNSİYET	KADIN	4	0
	ERKEK	25	2
YAŞ	25-30	2	0
	31-40	14	1
	41-50	9	1
	51-60	3	0
	>60	1	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	19	0
	YOK	10	2
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	5	1
	OTOMOTİV	6	0
	BASIN MEDYA	1	0
	KİMYA	8	1
	GIDA	3	0
	ÇİMENTO	2	0
	DEMİR ÇELİK	3	0
	HOLDİNG	1	0
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	2	1
	MÜDÜR	25	1
	UZMAN	2	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	3	2
	5-9	8	0
	10-15	7	0
	16-20	3	0
	+21	8	0
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	4	0
	1-5	11	1
	6-10	8	0
	12-15	3	1
	16-23	3	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	4	0
	1-5	6	1
	6-10	9	0
	12-15	6	1
	19-27	4	0

Amortisman uygulamalarında kalıntı değer hesaplama mantığını şirketin gerçek durumuna göre kurgulayan İSO500'den 17, BIST firmalarından 18 muhasebe yöneticisi

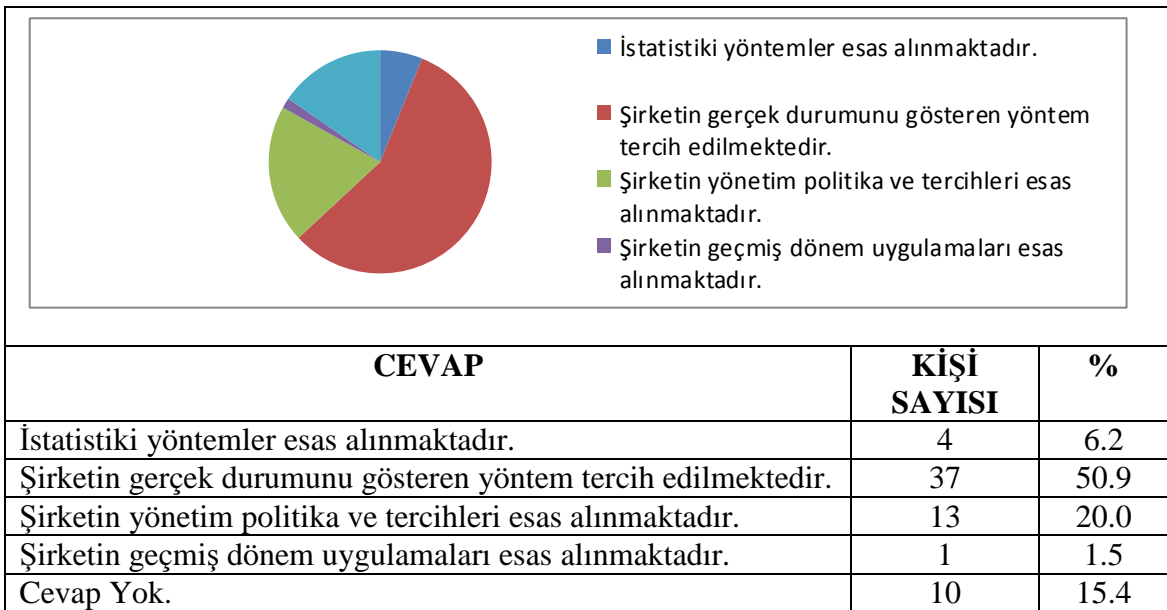
şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Kadın ve erkek muhasebe yöneticileri, kalıntı değer hesaplarırken çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Erkek yöneticilerin bazılarının geçmiş uygulamaları dikkate alarak yeniliklere kapalı oldukları veya mesleki yargısını kullanırken riske girmeyi sevmedikleri şeklinde yorumlanabilir.

Kalıntı değer hesaplanmasında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edilmesinde belirgin bir yaş etkisi tespit edilememiştir. Ancak bu yöntemi tercih eden muhasebe yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu 31-40 yaş aralığındadır. SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin tamamı amortisman uygulamasında kalıntı değer hesaplama mantığı olarak şirketin gerçek durumunu esas alan yöntemi tercih etmektedir. Ayrıca mesleki tecrübesi az olanların geçmiş uygulamaları dikkate aldığı, meslekte tecrübesi olanların ise daha fazla mesleki yargıyı amortismanda kalıntı değer hesaplamada kullandığını desteklemektedir.

### 3.6.17 Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerinin Raporlanması

Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerinin raporlanması ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 72'deki gibidir.

**Tablo 72**  
**Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerinin Raporlanma Şekli**



Firmaların çalışanlarından 37'si çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkisinin raporlanması konusunda şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih edeceğini beyan etmiştir. Şirketin yönetim politika ve tercihlerini esas alan çalışanların sayısı ise 13 olarak görülmektedir. Anket sonuçlarının dağılımdan da görüleceği üzere cevaplar bu soruda çok fazla dağılmıştır ki bu durum doğaldır. Çünkü muhtemeli tahmini tamamen mesleki yargıya, şirket yönetim politika ve tercihlerine, uygulamalarına göre şekillenmektedir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 73'teki gibidir. Tablo 73'e göre çıkması muhtemel kanunların işletmeye etkisini inceleyen bu soruya cevap veren cevap veren firmaların muhasebe yöneticilerinin çoğunluğu şirketin gerçek durumuna göre raporladığını beyan etmiştir. ISO500'den 21, BIST'den 22 muhasebe yöneticisi raporlamada şirketin gerçek durumunu tercih ettiğini belirtmiştir.

Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlarken, erkek muhasebe yöneticilerin 28'i şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 13'ü şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas almayı tercih etmektedirler. Kadın muhasebe yöneticilerinin ise büyük çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini beyan etmiştir. Bu soruda cinsiyet ayrımının mesleki yargı kullanımdaki durumu daha net ortaya çıkmaktadır. Erkekler şirket politikaları doğrultusunda karar almayı tercih ederken muhtemel firmadaki geleceklerini ve kariyerlerini düşünebilirler. Bayanlar ise gerçek durum neyse yine o seçeneği tercih etmektedirler. Yine erkek muhasebe yöneticilerinin istatistiki yöntemleri kullanması riskten kaçındıklarının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Çıkması muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlarken çalışanların çoğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini beyan eden 31-50 yaş arası muhasebe yöneticilerinin, aynı zamanda şirket yönetiminin politikalarına göre konum alacaklarını belirtme oranların da nispeten yüksek olduğu söylenebilir. Yine aynı yaş grubunda cevap çeşitliliğinin daha fazla olduğu görülmektedir. Bu durum cinsiyet faktörü ile değerlendirildiğinde 31-40 yaş grubunun tümünün erkek olduğu sonucu da çıkmaktadır.

**Tablo 73**  
**Seçilen Değişkenlere Göre Çıkması Kuvvetle Muhtemel Bir Kanunun İşletmeye Etkilerini Raporlama Şekli**

ÇIKMASI KUVVETLE MUHTEMEL BİR KANUNUN İŞLETMEYE ETKİLERİNİN RAPORLANMASI		İSTATİSTİKİ YÖNTEM	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	YÖNETİMİN POLİTİKA TERCİHLERİ	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI
İSO500	İSO500 DEĞİL	3	16	5	0
	İSO500	1	21	8	1
BIST	BIST DEĞİL	1	15	4	0
	BIST	3	22	9	1
CİNSİYET	KADIN	1	9	0	0
	ERKEK	3	28	13	1
YAŞ	25-30	0	3	0	0
	31-40	2	20	8	0
	41-50	2	9	3	1
	51-60	0	4	1	0
	>60	0	1	1	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	1	22	9	1
	YOK	3	15	4	0
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	1	6	1	0
	OTOMOTİV	1	7	3	1
	TURİZM	0	0	1	0
	BASIN MEDYA	0	3	1	0
	KİMYA	1	10	4	0
	GIDA	1	2	2	0
	ÇİMENTO	0	2	0	0
	DEMİR ÇELİK	0	6	1	0
GÖREV ÜNVANI	HOLDİNG	0	1	0	0
	ANALİST	2	1	1	0
	MÜDÜR	2	32	10	1
	DENETÇİ	0	0	1	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	UZMAN	0	4	1	0
	0-4	1	5	1	0
	5-9	0	10	1	1
	10-15	1	10	7	0
	16-20	1	5	0	0
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	+21	1	7	4	0
	0	1	4	1	0
	1-5	2	13	5	0
	6-10	0	12	5	0
	12-15	1	5	1	1
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	16-23	0	3	0	0
	0	1	4	0	0
	1-5	2	7	6	0
	6-10	0	14	2	0
	11-15	1	6	3	1
	19-27	0	6	2	0

Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlarken mesleki ünvanların esas alındığı durumda muhasebe yöneticilerinin 37'si şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kullandığını, 13'ü ise şirket yönetiminin tercihlerini esas almayı tercih ettiğini beyan etmiştir. Bu seçenekte SMMM ünvanına sahip olanlardan daha çok çalışanın şirket politikalarına göre tercihte bulunması mesleki yargı kullanımında meslek mensuplarının nasıl etkilendiğinin bir göstergesidir. Farklı sektörlerden 55 firmanın 37 muhasebe yöneticisi, çıkması muhtemel kanunların etkisini raporlarken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

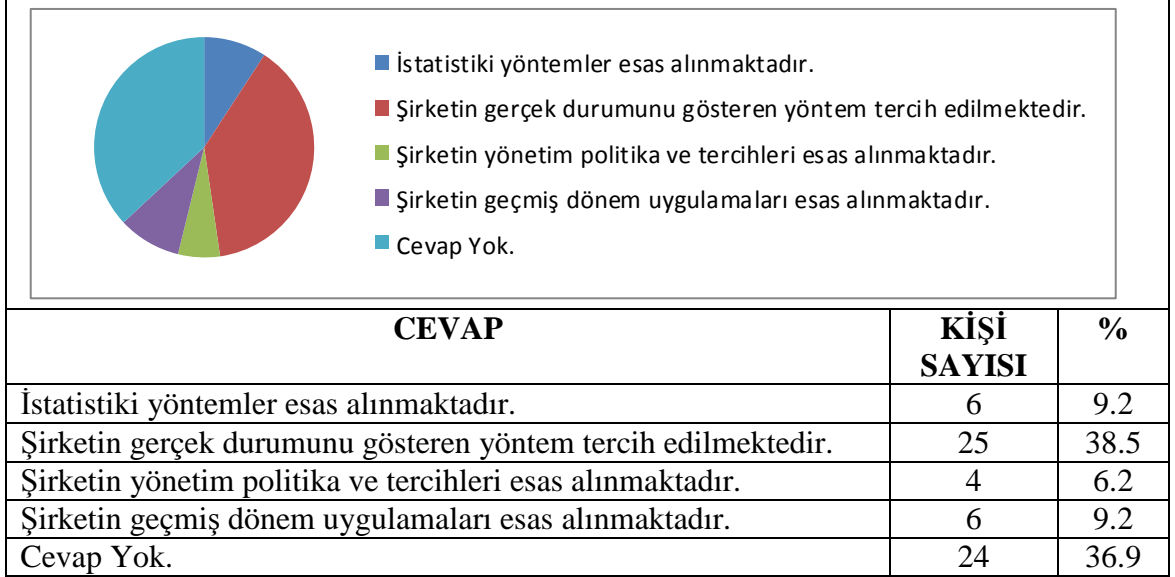
Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlamak için muhasebe yöneticilerinden analist ünvanlı olanların 4'te2'si istatistiki yöntemleri esas almayı, 45 müdür ünvanınının 32'si şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 10 şirket yönetiminin tercihlerini, 1 denetçi kontrolör şirket yönetimini tercihlerini, uzmanların çoğunluğu ise şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi seçeceğini belirtmiştir. Müdür ünvanına sahip olanların şirket yönetiminin politikaları doğrultusunda karar vermeleri ilginçtir. Bu durum müdür ünvanına sahip olanların üst yönetimle devamlı irtibat halinde olmasından da kaynaklanabilir veya üst yönetiminin belli kararlarda müdürlere inisiyatif bırakmadığı şeklinde de yorumlanabilir. Bu durumlarda müdürlerin mesleki yargılarının kısıtlandığı da söylenebilir. Aynı zamanda çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlama sorusuna verilen 55 cevabın 37'si mesleki tecrübe esas alındığında; şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem yönünde olmuştur. Mesleki tecrübesi olanların şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas almaktadır. Bu kapsamda karar alıcıların mesleki yargı kullanımında şirket yönetiminden etkilendiklerinin göstergesidir.

### **3.6.18 Garanti Maliyetlerinin Hesaplanması**

Garanti maliyetlerinin hesaplanması ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 74'deki gibidir.



**Tablo 74**  
**Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyetlerini**  
**Hesaplama Yöntemi**



65 çalışandan 25'i satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyetlerini hesaplamada şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kullanmakta, 4'ü şirketin yönetim politika ve tercihlerini esas almakta ve 6'sı istatistiki yöntemleri esas almaktadır. Garanti maliyetlerinin Tahmininde sadece muhasebe mesleki yargısı değil üretimin de mesleki yargısı devreye girmektedir. Çünkü garanti maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde üretim yöntemleri, çalışanların moral motivasyonu, üretim ekipmanları gibi faktörlerde devreye girmektedir. Bu hesaplama da istatistiki sonuçları kullanmakta örneklem sayısı arttıkça mantıklı sonuçlar vermektedir. Bu aşamada bazı firmaların garanti maliyetlerini hiç muhasebeleştirmediği de net olarak anlaşılmaktadır.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 75'deki gibidir.

**Tablo 75**  
**Seçilen Değişkenlere Göre Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak**  
**Garanti Maliyetini Hesaplama Şekli**

SATIŞ SONRASI HİZMETLER NEDENİYLE ORTAYA ÇIKACAK GARANTİ MALİYETİNİN HESAPLANMASI		İSTATİSTİKİ YÖNTEMLER	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	YÖNETİMİN POLİTİKA TERCİHLERİ	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI
İSO500	İSO500 DEĞİL	1	14	2	4
	İSO500	5	11	2	2
BIST	BIST DEĞİL	3	6	2	1
	BIST	3	19	2	5
CİNSİYET	KADIN	1	6	0	0
	ERKEK	5	19	4	6
YAŞ	25-30	0	1	1	0
	31-40	3	19	0	4
	41-50	2	5	1	1
	51-60	1	0	0	1
	>60	0	0	2	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	3	15	2	5
	YOK	3	10	2	1
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	1	3	0	1
	OTOMOTİV	3	11	0	0
	BAS./MEDYA	1	0	0	1
	KİMYA	1	4	3	2
	GIDA	0	3	0	0
	ÇİMENTO	0	1	0	0
	DEMİR ÇELİK	0	2	1	2
	HOLDİNG	0	1	0	0
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	3	1	0	0
	MÜDÜR	2	21	4	6
	DENETÇİ	1	0	0	0
	UZMAN	0	3	0	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	1	3	1	1
	5-9	0	10	0	0
	10-15	3	6	2	3
	16-20	0	3	0	0
	+21	2	3	1	2
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	0	0	2	2
	1-5	3	11	0	3
	6-10	2	10	1	1
	12-15	0	4	1	0
	16-18	1	1	0	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	0	0	2	1
	1-5	4	6	0	2
	6-10	0	11	1	1
	11-15	1	6	1	0
	19-27	1	2	0	2

Satış sonrası hizmetlerin oluşturacağı garanti maliyetlerin hesaplanmasında da yine anketin uygulandığı firmaların muhasebe yöneticilerinin büyük çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir. Buna göre İSO500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 11'i BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin ise 19'u, şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

Garanti maliyeti hesaplama tercihlerinde kadın ve erkek muhasebe yöneticilerinin tercihi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem olmaktadır. Bu soruda cinsiyet ayrımının mesleki yargı kullanımındaki durumu daha net ortaya çıkmaktadır. Erkek muhasebe yöneticileri, şirket politikaları doğrultusunda karar almayı tercih ederken muhtemel firmadaki geleceklerini ve kariyerlerini düşünebilirler. Bayan muhasebe yöneticiler ise gerçek durum neyse yine o seçeneği tercih etmektedirler. Yine erkek yöneticiler istatistiki yöntemleri kullanarak riskten kaçındıkları da söylenebilir.

Yaş gruplarına göre garanti maliyetlerinin hesaplanmasında genel olarak muhasebe yöneticileri; şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Ancak 51-60 yaş ve üstü grubunda bu cevabı veren yoktur. Yine 31-40 yaş grubu diğer seçeneklere göre farklılık göstermekte olup bu sefer yine riske girmeyip istatistiki yöntemleri de ilave olarak seçen yöneticiler bulunmaktadır.

Mesleki ünvanı esas alarak bu soruya cevap veren 41 çalışandan 25'inin garanti maliyeti hesaplama tercihi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem olmuştur. Bu seçenekte SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerin daha çok geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan yöneticilerin, garanti maliyetlerinin kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Buna göre 41 firmanın muhasebe yöneticisinin 25'i garanti maliyetlerini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemine göre hesapladığını belirtmiştir.

Şirketteki görev ünvanlarını esas alarak garanti maliyeti hesaplaması yapılırken analistlerin çoğunun tercihinin istatistiki yöntemler olduğu, tüm gruplarda genel cevap şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem olmuştur. Ancak çoğunluk muhasebe yöneticisi sayısını oluşturan müdür ünvanlı gruptaki cevap çeşitliliği dikkat çekmektedir. Bu seçenekte müdür ünvanına sahip olanlardan daha çok kişinin geçmiş

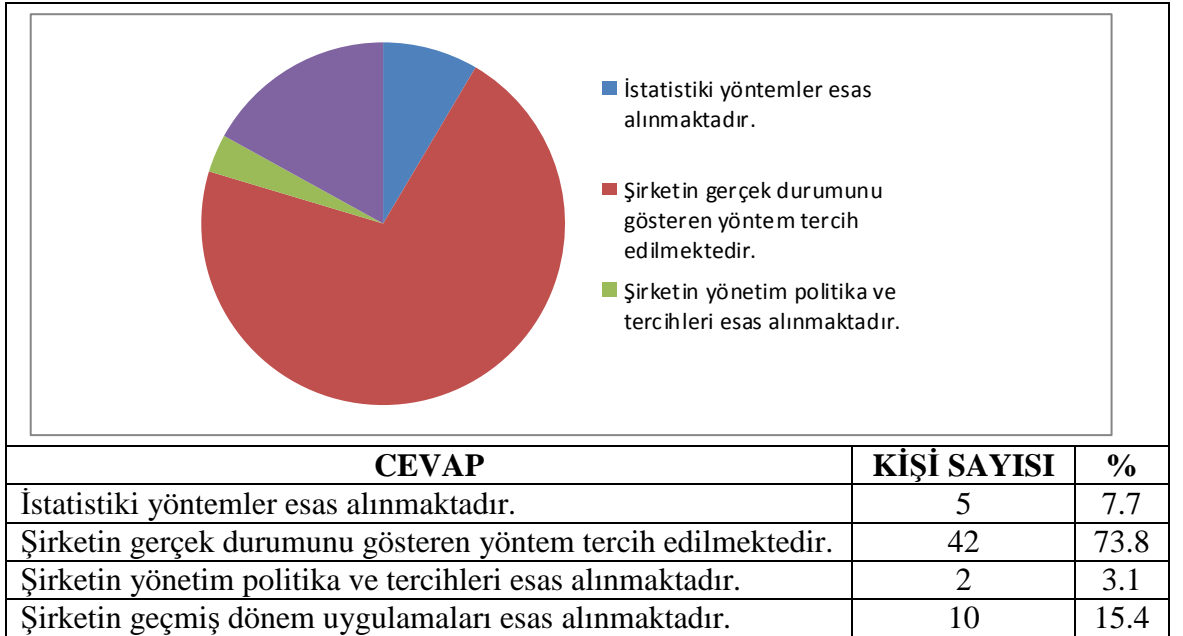
uygulamaları tercih etmesi ve şirket yönetiminin politikalarını gösteren yöntemi tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan yöneticilerin garanti maliyetlerini kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Garanti maliyetlerini hesaplarken çeşitli sektörlerden 41 firmanın muhasebe yöneticisinin 25'i şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Mesleki tecrübesi olanların şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas alması ve geçmiş dönem uygulamalarını esas alması ilginçtir. Bu kapsamda karar alıcıların mesleki yargı kullanımında şirket yönetiminden etkilendiklerinin veya mesleki yargıdan çekindiklerinin göstergesidir.

### 3.6.19 Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini

Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 76'daki gibidir.

**Tablo 76**  
**Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini Yöntemi**



Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini yönteminde de çalışanların büyük çoğunluğu olan 42 kişi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir. Özellikle çalışan sayısının yoğun olduğu ve üretim yapan firmalarda birim maliyetlerin belirlenmesinde kullanılmayan izin maliyetlerinin hesaplanarak üretim maliyetine eklenmesi ve birim maliyetin bu hesaba göre belirlenmesi önemlidir. Bu belirlemede çalışanlar mesleki yargıları kullanarak yaptıkları hesaplamalarda gerçek durumu gösteren yöntemi tercih etmişlerdir. Bu tercihlerde özellikle şirket ortakları ile pazarlama departmanının aynı yönde ve tersi yönde baskıları da olması muhtemeldir. Piyasadaki rekabetten dolayı bu tutarı dikkate almama yönünde baskılarda olabilir. Bu belirlemede anket sonuçlarından da anlaşılacağı üzere firma yönetiminin politikaları ve geçmiş dönem uygulamaları da önemli bir yer tutmaktadır.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 77'deki gibidir. Tablo 77'ye göre gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyet tahmininde İSO500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 26'sı, BIST firmalarının ise 32 yöneticisi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

Ücretli izinlerin maliyetinin tahmininde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih eden kadın muhasebe yöneticilerin sayısı 9 iken, erkek muhasebe yöneticilerinin sayısı ise 39'dur. Bu soruda cinsiyet ayrımının mesleki yargı kullanımındaki durumu daha net ortaya çıkmaktadır. Erkek muhasebe yöneticileri, sonuçlarında her seçenek işaretlenmişken bayanlarda yine gerçek durum çoğunluktadır. Erkek muhasebe yöneticileri geçmiş uygulamalar ile birlikte istatistiki yöntemleri kullanmayı tercih ederken muhtemel risklerden kaçındıkları da söylenebilir.

Yaş gruplarına göre muhasebe yöneticilerinin gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerinin maliyetini tahmini şekli 65 muhasebe yöneticisinde 48'inin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kullanması, 10'unun ise şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas aldığı yönündedir. Yine 31-40 yaş grubu diğer seçeneklere göre farklılık göstermektedir. Bu soruda 41-50 yaş grubu da diğer gruplara göre farklılık göstermekte ve 31-40 yaş grubuna benzemiştir.

**Tablo 77**  
**Seçilen Değişkenlere Göre Gelecek Yıllara Aktarılan Ücretli İzinlerin Maliyetinin Tahmini Şekli**

GELECEK YILLARA AKTARILAN ÜCRETLİ İZİNLERİN MALİYETİNİN TAHMİNİ		İSTATİSTİKİ YÖNTEMLER	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	YÖNETİMİN POLİTİKA TERCİHLERİ	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	0	22	1	4
	İSO500	5	26	1	6
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	3	16	1	4
	BİST	2	32	1	6
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	0	9	0	2
	ERKEK	5	39	2	8
<b>YAŞ</b>	25-30	0	2	0	1
	31-40	1	29	1	5
	41-50	3	11	1	4
	51-60	1	4	0	0
	>60	0	2	0	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	4	28	1	4
	YOK	1	20	1	6
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	1	5	2	0
	OTOMOTİV	2	12	0	1
	TURİZM	0	2	0	0
	BAS./MEDYA	1	0	0	3
	KİMYA	1	13	0	3
	GIDA	0	7	0	1
	ÇİMENTO	0	3	0	0
	DEMİR ÇELİK	0	5	0	2
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	HOLDİNG	0	1	0	0
	ANALİST	1	2	1	0
	MÜDÜR	3	41	1	9
	DENETÇİ	1	1	0	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	UZMAN	0	4	0	1
	0-4	0	4	1	3
	5-9	0	14	0	1
	10-15	2	14	0	4
	16-20	1	6	0	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	+21	2	10	1	2
	0	0	5	0	2
	1-5	2	15	2	4
	6-10	2	19	0	2
	12-15	0	6	0	2
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	16-23	1	3	0	0
	0	0	5	0	1
	1-5	3	10	2	3
	6-10	0	16	0	4
	11-15	1	11	0	1
	19-27	1	0	0	0

Mesleki ünvanın esas alınması ile gerçekleştirilen grupta ise gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetini hesaplarken çalışanların çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bu soruda mesleki ünvanın ücretli izinlerin maliyetinin tahmininde bir ayıraç olmadığını desteklemektedir.

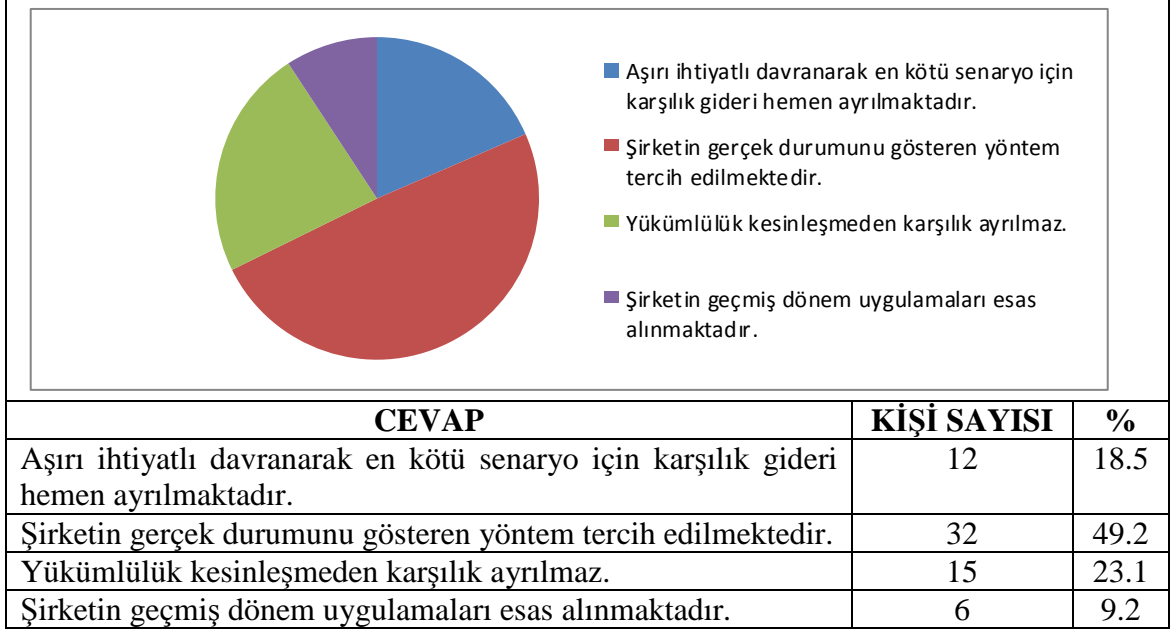
Çeşitli sektörlerde çalışan muhasebe yöneticileri için yapılan grupta 65 firmanın muhasebe yöneticilerinin 48'inin aktarılan ücretli izinlerin maliyetini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemle gösterdiğini göstermektedir.

Görev ünvanlarının esas alınması ile yapılan değerlendirmeye göre ise gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyet tahmininde çoğunluk tercih şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem yönündedir. Bu seçenekte müdür ünvanına sahip muhasebe yöneticilerinin daha çok geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvanına sahip olan yöneticinin izin maliyetlerini kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Yine müdür ünvanına sahip olan yöneticilerin istatistiksel yöntemleri kullanarak riskten kaçındıkları tespit edilmiştir. Mesleki tecrübesi olan muhasebe yöneticilerinin geçmiş dönem uygulamalarını tercih etmesi ise dikkat çekicidir. Bu kapsamda karar alıcıların mesleki yargı kullanımından kaçındıklarını sonucunu desteklemektedir.

### **3.6.20 Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Açık Olmayan Bazı Durumlarda Bu İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarılması**

Gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı açık olmayan bazı durumlarda, bu işlemlerin finansal tablolara aktarılması ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 78'deki gibidir. Tablo 78'e göre şirketin taraf olduğu davalar gibi bazı durumların gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı açık değilken bu işlemlerin finansal tablolara aktarma işlemini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemle yapanlar %49.2 ile çoğunluğu oluşturmaktadır. Muhasebe standartlarının ileride yükümlülük doğurabilecek olaylarla ilgili olarak karşılık ayırma konusunda vergi mevzuatına göre esnek olduğu aşikardır. Bu sebeple bu standartın ticari karın ve mali karın belirlenmesinde etkisi olacaktır. Çalışanlarda bu konuda mesleki yargı kullanımları ve sonuçların oranı diğer anket sorularına göre daha farklı olmuştur. Bazı firmalarda derhal karşılık ayrılmış bazılarında ise hiç ayrılmamıştır.

**Tablo 78**  
**Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Açık Olmayan Bazı Durumlarda, Bu İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarılma Yöntemi**



İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 79'daki gibidir. Tablo 79'a göre gelecekte yükümlülük doğurma ihtimali kestirilemeyen işlemleri finansal tabloya aktarırken İSO500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 19'u, BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin ise 20 tanesi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini beyan etmektedir.

Gelecekte yükümlülük doğurması belirsiz durumların finansal tablolara aktarılması konusunda kadın muhasebe yöneticilerin çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Erkek muhasebe yöneticilerin ise 27'si şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 14'ü yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayırmamayı tercih etmektedir. Bu anket sorusunda kadınlar ve erkekler arasında tüm cevaplar tercih edilmiştir. Bu soruda o yüzden sadece cinsiyet değil diğer faktörlerde verilen cevabı etkilediği anlaşılmaktadır.



**Tablo 79**  
**Şirketin Taraf Olduğu Davalar Gibi İşlemlerin Finansal Tablolara Aktarma**

<b>ŞİRKETİN TARAF OLDUĞU DAVALAR GİBİ BAZI DURUMLARIN, GELECEKTE YÜKÜMLÜLÜK DOĞURUP DOĞURMAYACAĞI AÇIK DEĞİLKEN, BU İŞLEMLERİN FİNANSAL TABLOLARA AKTARMA İŞLEMİ</b>		<b>EN KÖTÜ SENARYO KARŞILIK GİDERİ AYRILMAKTADIR</b>	<b>GERÇEK DURUMUNU GÖSTEREN YÖNTEM</b>	<b>YÜKÜMLÜLÜK KESİNLEŞMEDEN KARŞILIK AYRILMAZ.</b>	<b>GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	5	13	8	1
	İSO500	7	19	7	5
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	4	12	5	3
	BIST	8	20	10	3
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	3	5	1	2
	ERKEK	9	27	14	4
<b>YAŞ</b>	25-30	0	2	0	1
	31-40	7	19	7	3
	41-50	3	10	5	1
	51-60	1	1	2	1
	>60	1	0	1	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	10	17	7	3
	YOK	2	15	8	3
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	2	4	2	0
	OTOMOTİV	2	9	4	0
	TURİZM	0	0	2	0
	BASINMEDYA	0	1	0	3
	KİMYA	5	8	3	1
	GIDA	1	5	2	0
	ÇİMENTO	1	2	0	0
	DEMİR ÇELİK	1	2	2	2
	HOLDİNG	0	1	0	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	0	4	0	0
	MÜDÜR	11	24	14	5
	DENETÇİ	1	1	0	0
	UZMAN	0	3	1	1
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	3	2	2	1
	5-9	2	8	4	1
	10-15	3	12	3	2
	16-20	2	3	2	0
	+21	2	7	4	2
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	3	2	1
	1-5	3	10	8	2
	6-10	5	13	3	2
	12-15	1	4	2	0
	16-23	2	2	0	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	3	1	1
	1-5	3	7	7	1
	6-10	2	11	3	4
	11-15	3	7	3	0
	19-27	3	4	1	0

Gelecekte yükümlülük doğurması belirsiz olan işlemlerin finansal tablolara aktarılmasında çalışanların çoğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etse de yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayrılmayacağını savunan çalışanların sayısı da nispeten yüksektir. Yine 31-40 yaş grubu ile 41-50 yaş grubu diğer seçeneklere göre farklılık göstermektedir. Bu yaş gruplarında yarısı ihtiyatlı davranmış yarısı ise yükümlülüğün kesinleşmesini beklemiştir. Bu soruya verilen cevap sonuçları diğer sonuçlardan riskten kaçınma anlamında biraz farklılaşmaktadır.

Gelecekte yükümlülük doğurması belirsiz olan durumların finansal tablolara aktarılma işleminde mesleki ünvanın etkisini inceleyen kısımda 65 muhasebe yöneticisinin 32'sinin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 15'inin yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayırmamayı, 12'sinin ise en kötü senaryoya hazırlanmayı tercih etmektedirler. Bu soru da SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticileri ile ünvana sahip olmayan muhasebe yöneticilerine karşı karşılık gideri yazma konusunda mesleki yargıları kullanmışlardır. Bu sonuçta beklenen bir sonuçtur. Mesleki ünvan sınav, eğitim ve tecrübelerle sonucu elde edildiğinden mesleki ünvana sahip olanın bunu kullanmasını beklemek gerekir.

Sektörel dağılıma göre yapılan değerlendirme sonuçlarına göre ise yükümlük doğurması belirsiz olan durumlarda bu işlemleri finansal tabloya aktarırken 32 firmanın muhasebe yöneticisinin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 15 firmanın muhasebe yöneticisinin yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayırmamayı, 12 firmanın muhasebe yöneticisi ise aşırı ihtiyatlı olmayı tercih etmektedir.

Şirketteki görev ünvanlarının esas alınması ile yapılan değerlendirme ise gelecekte yükümlülük doğurması belirsiz olan işlemlerin tablolara aktarılmasında muhasebe yöneticilerinin 12'sinin istatistiki yöntemleri tercih ettiğini, 32'sinin şirketin gerçek durumunu tercih ettiğini ve 15 kişinin de yönetimin politika ve tercihlerini esas aldığını belirtmiştir. Bu soruda hemen hemen her seçenekte tercih söz konusu olduğundan müdür ünvanı, mesleki yargının kullanımında bir ayıraç olarak kullanılmamaktadır.

Ayrıca mesleki tecrübelerin esas alındığı durumda yapılan değerlendirmelere göre de gelecekte yükümlülük doğurması belirsiz olan durumların işletmeye etkilerini finansal tablolara aktarılması işlemini uygularken muhasebe yöneticilerinin 32'sinin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 12'sinin aşırı ihtiyatlı olmayı, 15'inin yükümlülük

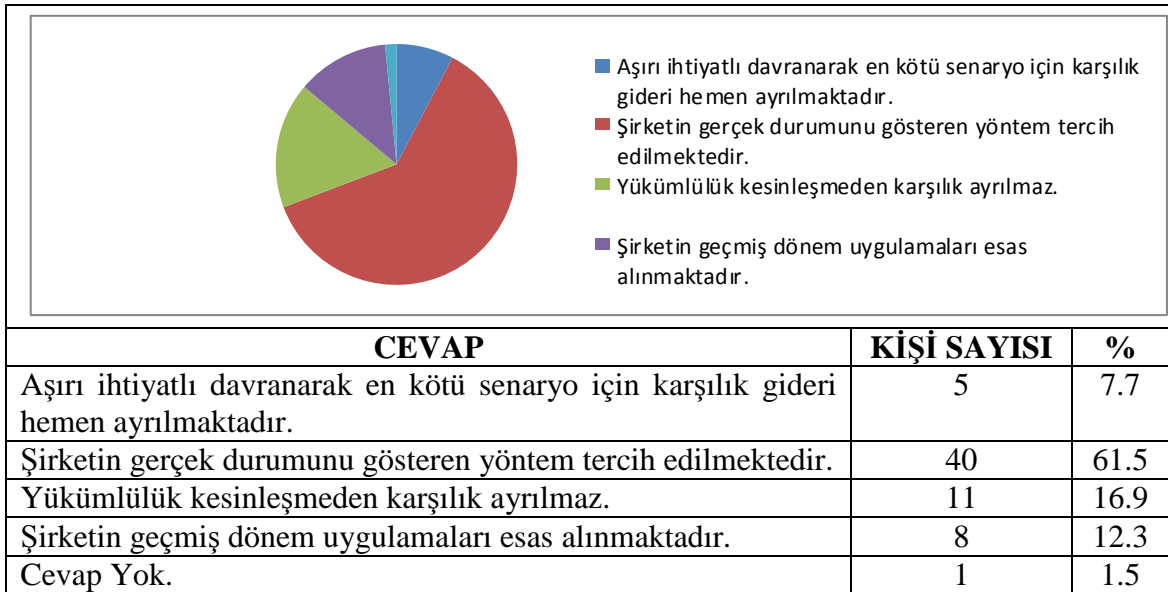
kesinleşmeden karşılık ayırmamayı tercih ettiği belirlenmiştir. Soruya verilen cevaplar dağılımlı olup mesleki tecrübenin mesleki yargı kullanımında farklı sonuçlara ulaştırabileceğinin göstergesidir.

Ayrıca TFRS'yi kullanma sürelerinin esas alınması ile yapılan değerlendirmeler hem firmanın hem de muhasebe yöneticisinin 6-10 yıllık sürede TFRS uygulamalarını kullanması durumunda yükümlük doğurması belirsiz olan durumlarda bu işlemleri finansal tabloya aktarırken şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiği yönündedir.

### 3.6.21 Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarının Muhtemel Olması Ve Bunların Tutarının Güvenilir Ölçülmesinin Uygulanması

Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve bunların tutarının güvenilir ölçülmesinin uygulanması ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 80'deki gibidir.

**Tablo 80**  
**Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarının Muhtemel Olması Ve Bunların Tutarının Güvenilir Ölçülmesi Yöntemi**



65 çalışandan 40'ı karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir ölçülmesini

şirketin gerçek durumunu gösteren yönteme göre belirledikleri cevabını vermiştir. Aslında bu anket sorusu bir üstteki anket sorusuna benzer özelliklere sahip olup birbirlerini doğrular nitelikteki sorulardır. Muhasebe standartlarında ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını durumunda ve bunların tutarının güvenilir ölçümü konusunda bir kıstas koymamış bu konuyu tamamen mesleki yargıya bırakmıştır. Mesleki yargısını kullanacak kişi muhakkak harici verilerden yararlanacaktır ancak tutar belirlemede asıl mesleki yargısına göre karar verecektir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 81'deki gibidir. Tablo 81'e göre karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarında bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesinin yapılma şekli ile ilgili olarak muhasebe yöneticilerine sorulan soruya İSO500 firmalarından 25, BIST firmalarından ise 24 yönetici şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini belirtmiştir.

Kadın ve erkek muhasebe yöneticilerin çoğunluğu, işletmeden çıkması muhtemel kaynakları ve değerlerinin ölçümünü yaparken çoğunlukla şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Erkek muhasebe yöneticilerinin çok tercih ettiği diğer bir seçenek ise yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayrılmamasıdır. Erkek yöneticilerin mesleki yargı kullanımında yine riski sevmeden yükümlülüğün kesinleşmesini beklemesi ve geçmiş dönem uygulamalarını esas alması bu seçenekte cinsiyetin belirleyicilik durumunu en güzel açıklayan sonuçtur.

Yaş gruplarına göre yapılan değerlendirme sonucuna göre ise çıkması muhtemel kaynakların ve tutarlarının ölçülmesinde muhasebe yöneticilerinin 38'i şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi, 11'i yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayırmamayı tercih etmektedir. Yine 31-40 yaş grubu ile 41-50 yaş grubundaki muhasebe yöneticileri diğer seçeneklere göre farklılık göstermekte olup bu grup riske girmeden işlem kesinleştiği dönemde karşılık ayırmayı tercih etmektedir.

### **Tablo 81**

**Seçilen Değişkenlere Göre Karşılık Ayırma İşleminde Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletmeden Çıkmalarında Bunların Tutarının Güvenilir Olarak Ölçülmesinin Yapılma Şekli**

<b>KARŞILIK AYIRMA İŞLEMİNDE EKONOMİK FAYDA İÇEREN KAYNAKLARIN İŞLETMEDEN ÇIKMALARININ MUHTEMEL OLMASINI VE BUNLARIN TUTARININ GÜVENİLİR OLARAK ÖLÇÜLMESİ</b>		<b>EN KÖTÜ SENARYO İÇİN KARŞILIK GİDERİ HEMEN AYRILMAKTADIR</b>	<b>GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM</b>	<b>YÜKÜMLÜLÜK KESİNLEŞMEDEN KARŞILIK AYRILMAZ</b>	<b>GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMALARI</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	3	15	6	2
	İSO500	2	25	5	6
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	1	16	4	3
	BİST	4	24	7	5
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	1	8	0	2
	ERKEK	4	32	11	6
<b>YAŞ</b>	25-30	0	2	0	1
	31-40	2	23	6	5
	41-50	2	13	2	2
	51-60	1	2	2	0
	>60	0	0	1	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	4	21	5	6
	YOK	1	19	6	2
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	0	6	1	1
	OTOMOTİV	1	13	1	0
	TURİZM	0	1	1	0
	BASINMEDYA	0	1	0	3
	KİMYA	3	8	3	2
	GIDA	1	5	2	0
	ÇİMENTO	0	2	1	0
	DEMİR ÇELİK	0	3	2	2
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	HOLDİNG	0	1	0	0
	ANALİST	0	3	1	0
	MÜDÜR	5	31	10	7
	DENETÇİ	0	2	0	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	UZMAN	0	4	0	1
	0-4	2	2	2	2
	5-9	0	12	2	1
	10-15	0	12	4	3
	16-20	1	5	1	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	+21	2	9	2	2
	0	1	3	2	1
	1-5	2	14	4	3
	6-10	0	16	4	3
	12-15	0	5	1	1
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	16-23	2	2	0	0
	0	1	3	2	0
	1-5	0	12	4	2
	6-10	2	11	3	4
	11-15	1	9	2	0
	19-27	1	5	0	2

Mesleki ünvanın esas alınması ile yapılan değerlendirme durumunda ise işletmeden çıkması muhtemel kaynakları ve bedellerini hesaplarken muhasebe yöneticilerinin çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedirler. Bu seçenekte SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinden daha çok kişinin geçmiş uygulamaları tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan yöneticiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Sektörel dağılımlara göre elde edilen bulgulara göre ise karşılık ayırma işleminde elden çıkarılması muhtemel olan kaynakların tutarının güvenilir ölçülmesi için farklı sektörlerden 40 firmanın muhasebe yöneticisi, şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

Şirketteki görev ünvanlarının esas alınması ile yapılan değerlendirmeye göre işletmeden çıkması muhtemel kaynakları ve bedellerini belirlerken çalışanların çoğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiğini beyan etmiştir. Bu seçenekte de müdür ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinin yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayırmaması riske girmeyi sevmediklerinin bir göstergesidir.

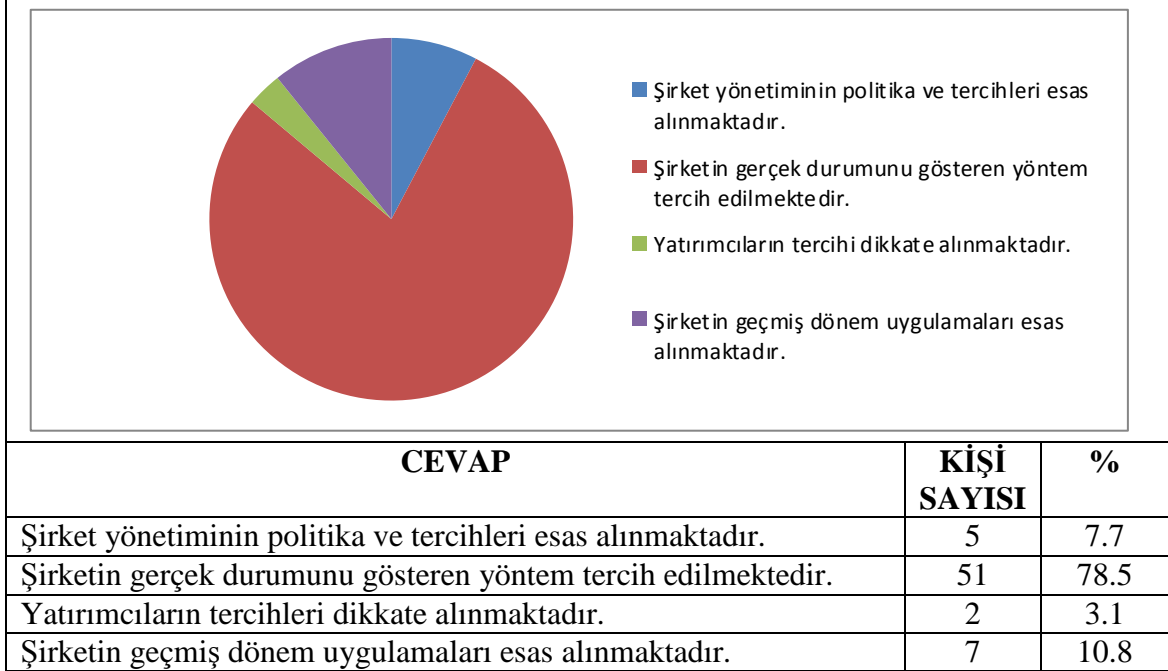
Mesleki tecrübe sonuçlarına göre elde edilen bulgulara göre karşılık ayırırken işletmeden çıkması muhtemel olan kaynakları ve bedellerini güvenilir olarak ölçmek için 40 muhasebe yöneticisinin tercihi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmiştir. Mesleki tecrübe artıka mesleki yargıyı kullanacaklar riskli olmayan ve geçmişte de uygulanmış yöntemleri kullanmışlardır.

Ayrıca TFRS'yi kullanma ve uygulama süre 6-10 yıl arasında yoğunlaşmakta olup, muhasebe yöneticilerinin tercihi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemdir.

### **3.6.22 Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki Dipnotlarda, En Son Yıllık Raporda Yer Verilmiş Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenmesi**

Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların belirlenmesi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 82'deki gibidir.

**Tablo 82**  
**Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki Dipnotlarda, En Son Yıllık Raporda Yer Verilmiş Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenme Yöntemi**



Tablo 82’de ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların belirlenme yöntemi olarak şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih edenlerin oranı 51 kişiyle % 78.5 olurken, yatırımcıların tercihlerini dikkate aldığını belirtenlerin sayısı ise 2 olarak görülmektedir. Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas aldığını belirtenler ise 7 kişidir. Bu anket sorusu şirket mali bilgilerinin ne kadarlık kısmının şirket dışı bilgi kullanıcıları ile paylaşıldığını anlamaya yöneliktir. Sonuç olarak ortaklar şirket mali bilgilerinin çok fazla bilinmemesi istemektedirler. Bu aşamada mali bilgi önemsiz bir konu olarak mesleki yargıyla belirlenirse dipnotlarda gösterilmeyecektir. Bu kapsamda muhasebe departmanına baskı gelmesi söz konusu olabilir. Anket sorularına verilen cevaplar incelendiğinde şirket yönetimlerinin bu konuda talepkar oldukları da aşıkardır. Ancak yine muhasebe çalışanları gerçek durumu gösteren yöntemi çoğunluklu olarak tercih etmişlerdir.

İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 83’deki gibidir. Tablo 83’ göre dipnotlarda yer verilmiş bilgilerde önemli görülen konuları belirlerken İSO500 firmalarının muhasebe

yöneticilerinin 32'si, BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin 29'u, BIST dışı firmaların 22'si şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmiştir.

Muhasebe yöneticileri dipnotlarda göreceli olarak önemli konuları belirlerken; çoğunluk şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir. Bu soruda da bayanlar yine çoğunlukla gerçek durumu tercih eden seçeneği tercih ederken; erkekler daha fazla bir dağılım göstermektedir. Erkekler önceki sorularla uyumlu olarak gerçek durumun dışında ya geçmiş uygulamaları ya da şirket yönetiminin politikalarını dikkate almaktadırlar. Bu da aslında erkek muhasebe yöneticilerin muhasebe karar alırken veya in mesleki yargı kullanırken üst yönetimle daha çok toplantı yaptığını bayanların ise daha çok mesleki yargı kullanarak karar aldıklarına bir işaret olarak yorumlanabilir.

Hâlihazırdaki mesleki ünvanların esas alınması ile yapılan değerlendirme sonucuna göre de hem SMMM ünvanına sahip olan hem de sahip olmayan tüm muhasebe yöneticileri de dipnotlarda göreceli olarak önemli konuları belirlerken; çoğunluk şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

Muhasebe yöneticilerinin yaş dağılımlarını esas alarak göreceli olarak önemli konuların belirlenmesi değerlendirildiğinde ise; yöneticilerin çoğunun şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettiği tespit edilmiştir. Yine 31-40 yaş grubu diğer seçeneklere göre farklılık göstermekte olup şirket yönetiminin politikaları ve geçmiş dönem uygulamaları tercih etme eğiliminde olan muhasebe yöneticilerinden oluşmaktadır. Bu sonuç bu grubun riske girmeyi hiç tercih etmediğinin göstergesidir ki bu kullanım mesleki yargının bir sonucudur.

**Tablo 83**  
**Seçilen Değişkenlere Göre Ara Dönem Finansal Rapor Kapsamındaki**  
**Dipnotlarda Bulunan Bilgilerde Göreceli Olarak Önemli Konuların Belirlenmesi**

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPOR KAPSAMINDAKİ DİPNOTLARDA, EN SON YILLIK RAPORDA YER VERİLMİŞ BULUNAN BİLGİLERDE GÖRECELİ OLARAK ÖNEMLİ KONULAR		YÖNETİMİNİN POLİTİKA TERCİHLERİNİN EĞİLİMİNE GÖRE	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	YATIRIMCI TERCİHLERİNE GÖRE	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASININ A GÖRE
İSO500	İSO500 DEĞİL	3	19	0	5



	İSO500	2	32	2	2
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	1	22	1	0
	BİST	4	29	1	7
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	0	9	0	2
	ERKEK	5	42	2	5
<b>YAŞ</b>	25-30	0	3	0	0
	31-40	4	27	0	5
	41-50	1	15	2	1
	51-60	0	4	0	1
	>60	0	2	0	0
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	4	25	2	6
	YOK	1	26	0	1
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	1	5	1	1
	OTOMOTİV	1	14	0	0
	TURİZM	0	2	0	0
	BASINMEDYA	0	4	0	0
	KİMYA	1	11	1	4
	GIDA	2	6	0	0
	ÇİMENTO	0	3	0	0
	DEMİR ÇELİK	0	5	0	2
	HOLDİNG	0	1	0	0
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	0	4	0	0
	MÜDÜR	4	41	2	7
	DENETÇİ	1	1	0	0
	UZMAN	0	5	0	0
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	0	3	0	5
	5-9	0	13	0	2
	10-15	4	16	0	0
	16-20	0	6	1	0
	+21	1	13	1	0
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	0	5	0	2
	1-5	3	15	2	3
	6-10	2	18	0	1
	12-15	0	7	0	1
	16-23	0	4	0	0
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	0	5	0	1
	1-5	4	11	2	1
	6-10	1	17	0	2
	11-15	0	12	0	1
	19-27	0	6	0	2

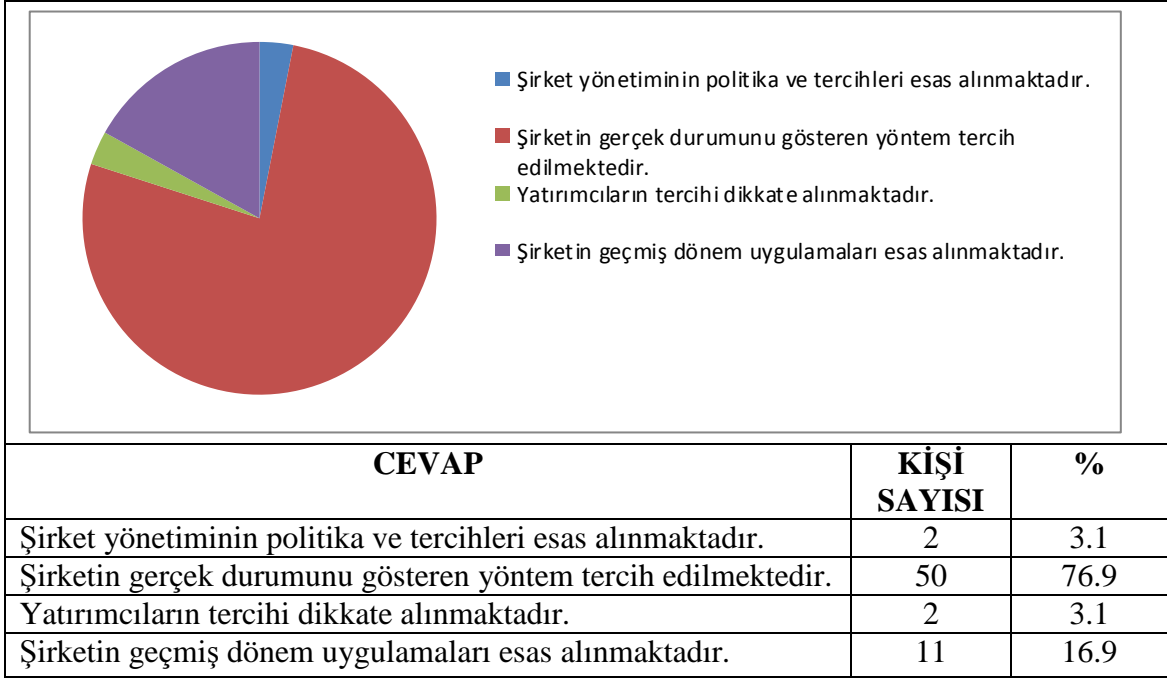
Sektörel dağılımların esas alındığı durumda da göreceli olarak önemli konuları belirlerken firmaların muhasebe yöneticilerinin çoğunluğunun şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ettikleri belirlenmiştir. Dipnotlardaki göreceli önemli konuları belirlerken 51 firmanın muhasebe yöneticisi, şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

Şirkette görev ünvanına göre yapılan gruplandırmaya göre göreceli olarak önemli konuların belirlenmesinde çoğunluk cevap şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem yönünde olmuştur. Bu seçenekte müdür ünvanına sahip olan muhasebe müdürleri için daha çok yöneticinin geçmiş uygulamaları ve şirket yönetiminin politikalarını tercih etmesi beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri ve etkilendikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır. Aynı zamanda mesleki tecrübesi az olan muhasebe yöneticilerinin geçmiş dönem uygulamalarını tercih ettikleri, tecrübeli olanların ise şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas aldıkları tespit edilmiştir. Bu da bu tecrübe aralığının genellikle müdür konumunda olmasıyla açıklanabilir. Hem firma hem de muhasebe yöneticisinin TFRS'yi kullanma süreleri yaklaşık olarak 6-10 yıl arasında değişmekte olup, muhasebe yöneticileri dipnotlarda yer alan hususlardan göreceli olarak önemli olanların ayrımını yapmak için çalışanların çoğunluğu şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi seçmiştir.

### **3.6.23 Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Önemli İşlem ve Olayların Belirlenmesi**

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında önemli işlem ve olayların belirlenmesi ile ilgili soru için verilen cevapların tümüne ait olan istatistikler ise Tablo 84'deki gibidir. Tablo 84'e göre son tabloda konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olayların belirlenme yöntemi olarak şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas alan 2, yatırımcıların tercihini dikkate alan 2, şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alan 11 ve şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih eden 50 kişi bulunmaktadır. Bu soru ile uluslararası firmalarda karşılaşılan faaliyette bulunulan ülke ve ana ülke mali tablo hazırlama dönemleri tarihleri arasındaki farklılıkta önemli işlemlerin bu mali tabloları etkileyeceğinden mesleki yargı kullanıcıları bu işlemleri nasıl belirlemektedirler.

#### **Tablo 84 Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullanılan Bağlı Ortaklık Finansal Tablolarının Ana Ortaklık Finansal Tablolarından Farklı Tarihli Olması Durumunda Önemli İşlem Ve Olayların Belirlenme Yöntemi**



İlgili soru için verilen cevapların mesleki yargı kullanımı ile ilişkilendirmek için seçilen değişkenlere göre dağılımı ise Tablo 85'deki gibidir. Tablo 85'e göre finansal tablolarda tarih uyumsuzluğu olması durumunda önemli işlem ve olayların belirlenme şeklini şirketin gerçek durumunu gösteren yönteme göre yapan firmalar çoğunluktadır. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında tarih farklılığında önemli işlem ve olayların belirlenmesinde ISO500 firmalarının muhasebe yöneticilerinin 32'si, BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin ise 29'u şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etmektedir.

**Tablo 85**  
**Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Tarih Farklılıklarında Önemli İşlem ve Olayların Belirlenmesi**

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASINDA KULLANILAN FİNANSAL TABLOLARININ ANA ORTAKLIK TABLOLARINDAN FARKLI TARİHLİ OLMASI DURUMUNDA ÖNEMLİ OLAYLAR		YÖNETİMİNİN POLİTİKA VE TERCİHLERİ	GERÇEK DURUMU GÖSTEREN YÖNTEM	YATIRIMCI TERCİHLERİ	GEÇMİŞ DÖNEM UYGULAMASI
İSO500	İSO500 DEĞİL	0	18	1	8
	İSO500	2	32	1	3
BİST	BİST DEĞİL	2	21	0	1
	BİST	0	29	2	10
CİNSİYET	KADIN	0	9	0	2
	ERKEK	2	41	2	9
YAŞ	25-30	0	3	0	0
	31-40	1	28	1	6
	41-50	0	13	1	5
	51-60	0	5	0	0
	>60	1	1	0	0
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	1	27	2	7
	YOK	1	23	0	4
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	0	4	1	3
	OTOMOTİV	0	14	0	1
	TURİZM	0	2	0	0
	BASIN MEDYA	0	4	0	0
	KİMYA	1	10	1	5
	GIDA	0	7	0	1
	ÇİMENTO	1	2	0	0
	DEMİR ÇELİK	0	6	0	1
	HOLDİNG	0	1	0	0
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	0	4	0	0
	MÜDÜR	2	39	2	11
	DENETÇİ	0	2	0	0
	UZMAN	0	5	0	0
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	0	3	0	5
	5-9	1	12	1	1
	10-15	0	19	0	1
	16-20	0	5	0	2
	+21	1	11	1	2
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	0	6	0	1
	1-5	0	15	1	7
	6-10	2	20	0	1
	12-15	0	5	1	2
	16-23	0	4	0	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	0	6	0	0
	1-5	0	12	1	5
	6-10	1	17	0	2
	11-15	1	10	0	2
	19-27	0	5	1	2

Tablolar arasındaki tarih farkı durumunda önemli işlem ve olayların belirlenmesi için şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin kullanılma oranı cevap çoğunluğunu teşkil etmektedir. Erkek muhasebe yöneticilerinin tercihlerinde her seçenek işaretlenmişken bayan muhasebe yöneticilerinde ise gerçek durumun tercih edilmesi çoğunluktadır. Erkek muhasebe yöneticileri için geçmiş uygulamalar kullanmayı tercih ederken muhtemel risklerden kaçındıkları da söylenebilir. Yaş gruplarına göre tablolar arasında tarih farkı olması durumunda önemli işlem ve olayları belirlerken yapılan tercihlerde benzer sonuçlara sahiptir. Ancak 31-40 yaş aralığındaki yoğunlaşma dikkat çekicidir.

SMMM ünvanına sahip olanlar muhasebe yöneticileri şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih ederken, geçmiş uygulamaları da tercih etmesi söz konusudur. Ancak bu beklenen bir durum değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan muhasebe yöneticilerinin yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Farklı sektörlerden 50 firmada bu durumda şirketin gerçek durumunu tercih etmektedir. Aynı zamanda firmadaki görev ünvanı müdür olan muhasebe yöneticileri de hem şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi hem de şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas aldığını belirtmiştir. Ancak bu durumda geçmiş uygulamaların esas alınması müdür ünvanlı muhasebe yöneticileri için beklenen bir sonuç değildir. Çünkü bu ünvana sahip olan kişiden yararlı ömrü kendi mesleki yargısını kullanarak belirlemesi beklenmektedir. Bu da meslek mensuplarının mesleki yargı kullanırken çekindikleri sonucuna ulaşmamıza neden olmaktadır.

Tablolardaki tarih farkı durumunda önemli işlem ve olayların belirlenmesi için şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi kullanan muhasebe yöneticilerinin sayısı 10-15 yıl tecrübe durumunda çoğunluktadır. Ancak 0-4 yıl grubunda ise daha çok şirketin geçmiş dönem uygulamalarının esas alındığı da dikkat çekmektedir. Aynı şekilde 6-10 yıllık bir zaman diliminde TFRS'yi kullanan ve uygulayan firmaların yöneticileri de Tablolardaki tarih farkı durumunda önemli işlem ve olayların belirlenmesi için şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemi tercih etme eğilimindedir.

### **3.7 Muhasebe Yöneticilerinin TFRS'ye Yatkinlığının Değerlendirilmesi**

Anket çalışmasının yapıldığı üst düzey muhasebe yöneticilerinin TFRS'yi bilip, ne kadar uygulayabildiklerini test edebilmek amacıyla iki farklı alanda soru sorulmuştur.

Bunlar:

- Değer düşüklüğü kavramına aşina olma durumunuz nedir?
- Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşina olma durumunuz nedir?

Şeklinde. Bu sorulara verilen cevaplardan elde edilen bulgular ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

#### **3.7.1 Muhasebe Yöneticisinin Değer Düşüklüğü Kavramına Aşina Olma Durumunun Değerlendirilmesi**

Muhasebe yöneticilerinin değer düşüklüğü kavramına aşina olma durumunun değerlendirildiği bu soruya verilen cevaplar Tablo 86'daki gibidir. Tablo 86'ya göre değer düşüklüğü kavramına muhasebe yöneticilerinin aşinalığını ölçmeye çalışılan bu soruda çoğunlukla verilen cevabın aşina olduğu yönündedir. Ancak hem İSO 500 hem de BIST firmalarının bazılarının muhasebe yöneticilerinin değer düşüklüğü kavramına daha önceden hiç aşina olmadığını belirtmesi oldukça dikkat çekicidir. TFRS'yi uygulama yükümlülüğü olan BIST firmalarının muhasebe yöneticilerinin 6 tanesinin bu soruya olumsuz cevap vermesi, ilgili firmaların TFRS uygulamaları konusunda farklı kurumlardan destek alındığını da göstermektedir. Zaten bu konuda ankete cevap veren BIST'te işlem gören muhasebe yöneticilerinin de bağımsız denetim firmalarından TMS uygulamaları konusunda destek aldıklarını belirtmişlerdir.

Erkek muhasebe yöneticileri, kadın muhasebe yöneticilerine göre değer düşüklüğü kavramına daha az aşinadır. Bu erkek yöneticilerin büyük bir çoğunluk da 31-40 yaş aralığındadır.

**Tablo 86**  
**Değer Düşüklüğü Kavramına Aşına Olma Durumu**

<b>BU ANKETE KATILMADAN ÖNCE, FİRMANIN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ İLE İLGİLİ VERDİĞİ KARARLARA AŞINA OLMA DURUMU</b>		<b>PEK AŞINA DEĞİLDİM</b>	<b>AŞINA DEĞİLDİM</b>	<b>AŞINAYIM</b>	<b>BİRAZ AŞINAYIM</b>	<b>ÇOK AŞINAYIM</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DE	6	1	7	3	10
	İSO500	3	2	6	9	18
<b>BIST</b>	BIST DEĞİL	3	2	3	4	12
	BIST	6	1	10	8	16
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	1	0	2	3	5
	ERKEK	8	3	11	9	23
<b>YAŞ</b>	25-30	0	0	1	0	2
	31-40	5	2	7	8	14
	41-50	2	0	5	2	10
	51-60	1	1	0	2	1
	>60	1	0	0	0	1
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	5	1	9	6	16
	YOK	4	2	4	6	12
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	0	1	3	2	2
	OTOMOTİV	1	0	4	7	3
	TURİZM	1	1	0	0	0
	BASMEDYA	0	0	0	0	4
	KİMYA	2	0	3	2	10
	GIDA	3	0	0	1	4
	ÇİMENTO	0	0	1	0	2
	DEMİR ÇELİK	2	1	2	0	2
	HOLDİNG	0	0	0	0	1
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	0	1	1	1	1
	MÜDÜR	9	2	12	8	23
	DENETÇİ	0	0	0	1	1
	UZMAN	0	0	0	2	3
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	2	1	3	0	2
	5-9	4	0	4	3	4
	10-15	2	1	2	5	10
	16-20	0	0	3	2	2
	+21	1	1	1	2	10
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	1	3	0	2
	1-5	4	2	3	3	11
	6-10	2	0	5	5	11
	12-15	2	0	2	1	3
	16-23	0	0	0	3	1
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	1	2	0	2
	1-5	4	2	3	2	7
	6-10	2	0	2	4	12
	11-15	2	0	3	5	3
	19-27	0	0	3	1	4

Ayrıca SMMM ünvanına sahip olan yöneticilerin 5 tanesi değer düşüklüğü kavramına aşına olmadığını belirtmiştir. Aynı zamanda en çok değer düşüklüğü kavramı ile aşinalığı olan muhasebe yöneticileri kimya sektöründe çalışırken, en az gıda sektöründeki muhasebe yöneticileri Kadın ve erkek çalışanların çoğunluğu, anketten önce değer düşüklüğü kararlarına çok aşına olduğunu belirtse de seçeneklerde birbirine yakın dağılım olduğu görülebilir. Değer düşüklüğü kavramına aşına olmayan muhasebe yöneticilerinin firmalardaki görev ünvanları müdürdür. Mesleki tecrübe süresi 5-9 yıl olan muhasebe yöneticilerinin değer düşüklüğü kavramına aşinalığı nispeten düşüktür. Elde edilen bu sonuçlara rağmen TFRS'yi uygulamayan firma ve muhasebe sayısı ise sadece 1'dir.

### **3.7.2 Muhasebe Yöneticisinin Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyeti Kavramına Aşına Olma Durumunun Değerlendirilmesi**

Muhasebe yöneticisinin satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşına olma durumunun değerlendirilmesi için sorulan bu soruda elde edilen bulgular Tablo 87'deki gibidir. Tablo 87'ye göre anketten önce satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşına olma durumu İSO500 firmalarından 9, BIST firmalarından ise 6 tane muhasebe yöneticisi olumsuz cevap vermiştir. Aynı zamanda erkek muhasebe yöneticiler, kadın muhasebe yöneticilerine göre satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına daha az aşına olduğunu belirtmiştir. Yaş aralığı esas alındığında ise bu kavrama en az aşına olan muhasebe yöneticileri 31-40 yaş aralığında yoğunlaşmaktadır. SMMM ünvanı olan 7, olmayan 6 muhasebe yöneticisi de satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşına olmadığını belirtmiştir.



**Tablo 87**  
**Satış Sonrası Hizmetler Nedeniyle Ortaya Çıkacak Garanti Maliyeti Kavramına**  
**Aşına Olma Durumu**

BU ANKETE KATILMADAN ÖNCE, ŞİRKETİN SATIŞ SONRASI HİZMETLER NEDENİYLE ORTAYA ÇIKACAK GARANTİ MALİYETİ İLE İLGİLİ VERDİĞİ KARARLARA AŞINA OLMA DURUMU		PEK AŞINA DEĞİLDİM	AŞINA DEĞİLDİM	AŞINAYIM	BİRAZ AŞINAYIM	ÇOK AŞINAYIM
İSO500	İSO500DEĞİL	4	3	6	5	9
	İSO500	9	7	6	7	9
BIST	BIST DEĞİL	7	5	3	4	5
	BIST	6	5	9	8	13
CİNSİYET	KADIN	2	2	2	2	3
	ERKEK	11	8	10	10	15
YAŞ	25-30	1	0	1	0	1
	31-40	8	6	5	6	11
	41-50	2	4	5	3	5
	51-60	2	0	1	2	0
	>60	0	0	0	1	1
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	7	5	7	7	11
	YOK	6	5	5	5	7
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	1	2	3	1	1
	OTOMOTİV	0	1	2	7	5
	TURİZM	0	2	0	0	0
	BASIN MEDYA	3	0	0	1	0
	KİMYA	2	2	4	2	7
	GIDA	4	1	1	0	2
	ÇİMENTO	1	1	0	1	0
	DEMİR ÇELİK	2	1	2	0	2
	HOLDİNG	0	0	0	0	1
GÖREV ÜNVANI	ANALİST	0	1	1	1	1
	MÜDÜR	11	9	11	8	15
	DENETÇİ	0	0	0	1	1
	UZMAN	2	0	0	2	1
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	0-4	0	2	4	0	2
	5-9	7	2	1	2	3
	10-15	3	2	3	5	7
	16-20	0	1	2	3	1
	+21	3	3	2	2	5
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	3	0	3	0	1
	1-5	2	6	3	4	8
	6-10	6	2	5	2	8
	12-15	2	1	1	3	1
	16-23	0	1	0	3	0
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	0	3	0	2	0	1
	1-5	1	6	3	3	5
	6-10	5	2	3	2	8
	11-15	3	0	2	6	2
	19-27	1	2	2	1	2

Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşina olmayan muhasebe yöneticilerinin 4 tanesi gıda sektöründeki firmalarda çalışırken, 3 tanesi basın-medya kuruluşlarında çalışmaktadır. Bu kavrama aşina olmayan muhasebe yöneticilerinin firmalardaki görev ünvanları müdürde yoğunlaşmaktadır ve bu yöneticilerin mesleki tecrübesi genel olarak 5-9 yıl arasında değişmektedir. Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyeti kavramına aşinalığın derecesi ölçülmeye çalışılan bu soruda TFRS2yi kullanmayan firma sayısı 3 iken, muhasebe yönetici sayısı da 3'tür.

### **3.8 Muhasebe Yöneticilerinin TFRS Uygulamaları İle İlgili Bilgi Paylaşım Düzeylerinin Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu bölümünde ise TFRS uygulamaları ile sorulan sorulara cevap veren muhasebe yöneticilerinin firma uygulamalarını paylaşımlarındaki rahatlık düzeyleri incelenmeye çalışılmıştır. Bu soru ile elde edilen bulgular aynı zamanda anketten ulaşılan bilgilerinde güvenilirliği hakkında sınırlı da olsa bilgi sunmaktadır. Bu amaçla iki farklı soru sorulmuştur. Bu sorular:

- Karşılık ayırma hususunda cevap verirken rahatlık düzeyiniz nedir?
- Gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı belli olmayan işlemler hususunda karar verirken rahatlık düzeyiniz nedir?

şeklinde belirlenmiştir.

#### **3.8.1 Muhasebe Yöneticisinin Karşılık Ayırma Hususunda Cevap Verirken Rahatlık Düzeyinin Değerlendirilmesi**

Muhasebe yöneticisinin karşılık ayırma hususunda cevap verirken rahatlık düzeyi için elde edilen bulgulara Tablo 88'de yer verilmiştir.

**Tablo 88**  
**Karşılık Ayırma Hususunda Cevap Verirken Rahatlık Düzeyi**

<b>BU ANKETTEKİ KARŞILIK AYIRMA HUSUSUNDA KARAR VERİRKEN RAHATLIK DURUMUNUZ</b>		<b>PEK RAHAT HİSSETMEDİM</b>	<b>RAHAT HİSSETMEDİM</b>	<b>RAHAT HİSSETTİM</b>	<b>BİRAZ RAHAT HİSSETTİM</b>	<b>ÇOK RAHAT HİSSETTİM</b>
<b>İSO500</b>	İSO500 DEĞİL	3	3	3	5	13
	İSO500	1	2	8	9	18
<b>BİST</b>	BİST DEĞİL	1	2	5	3	13
	BİST	3	3	6	11	18
<b>CİNSİYET</b>	KADIN	0	1	1	4	5
	ERKEK	4	4	10	10	26
<b>YAŞ</b>	25-30	0	1	0	0	2
	31-40	3	3	3	11	16
	41-50	0	1	8	1	9
	51-60	1	0	0	1	3
	>60	0	0	0	1	1
<b>MESLEKİ ÜNVAN</b>	SMMM	3	2	5	9	18
	YOK	1	3	6	5	13
<b>ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR</b>	ENERJİ	0	1	3	2	2
	OTOMOTİV	1	0	1	9	4
	TURİZM	0	0	1	0	1
	BASIN MEDYA	0	0	0	0	4
	KİMYA	0	1	4	1	11
	GIDA	1	1	1	1	4
	ÇİMENTO	0	0	1	1	1
	DEMİR ÇELİK	2	2	0	0	3
	HOLDİNG	0	0	0	0	1
<b>GÖREV ÜNVANI</b>	ANALİST	0	1	1	1	1
	MÜDÜR	3	4	9	12	26
	DENETÇİ	1	0	0	0	1
	UZMAN	0	0	1	1	3
<b>ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)</b>	0-4	1	4	1	0	2
	5-9	1	1	1	6	6
	10-15	1	0	3	5	11
	16-20	0	0	2	2	3
	+21	1	0	4	1	9
<b>MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	2	1	1	0	3
	1-5	1	1	4	4	13
	6-10	1	2	4	6	1
	12-15	0	1	2	2	3
	16-23	0	0	0	2	2
<b>ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ</b>	0	1	1	1	0	3
	1-5	2	2	4	2	8
	6-10	0	1	3	5	11
	11-15	0	1	1	6	5
	19-27	1	0	2	1	4

İSO 500 firmalarından 1, BIST firmalarından ise 3 muhasebe yöneticisi karşılık ayırma hususunda cevap verirken pek rahat olmadığını ifade etmiştir. Bu soruya kadın muhasebe yöneticilerden hiçbirinin rahatsızlık duymadığını, erkek muhasebe yöneticilerin ise sadece 4 tanesi rahat olmadığını belirtmiştir. Yaş gruplarına göre yapılan değerlendirme sonuçlarına göre ise 31-40 yaş grubundaki muhasebe yöneticilerinden 3 tanesi ile 51-60 yaş aralığında olan 1 muhasebe yöneticisi rahatsızlık duyduğunu belirtmiştir.

Mesleki ünvanlar dikkate alındığında ise SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinden 3 kişinin karşılık ayırma hususunda cevap verirken rahatsızlık duyduğunu belirtmiştir. Bu kişilerde firmalarda müdür ünvanı ile çalışmaktadır. Rahatsızlık duyan muhasebe yöneticilerinin TFRS'yi kullanma süreleri esas alındığında ise bu kişilerinde TFRS uygulamaları konusunda tecrübesiz olduğu görülmektedir. Genel bir değerlendirme yapılacak olduğunda, anketin gerçekleştirildiği toplam 65 firmanın muhasebe yöneticilerinin büyük bir çoğunluğunun anketteki bu soruya cevap verirken rahat olduğu yönündedir. Rahatsızlık duyan kesim ise yaklaşık olarak %5 civarındadır. Bu da ankete cevap veren muhasebe yöneticilerinin ankete samimiyetle cevap verdiğinin ve reel sektördeki TFRS uygulamaları ve mesleki yargı kullanımlarının gerçeğe uygun olarak tespit edildiğinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

### **3.8.2 Muhasebe Yöneticisinin Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Belli Olmayan İşlemler Hususunda Karar Verirken Rahatlık Düzeyinin Değerlendirilmesi**

Muhasebe yöneticisinin muhasebe yöneticisinin gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı belli olmayan işlemler hususunda karar verirken rahatlık düzeyi için elde edilen bulgulara Tablo 89'da yer verilmiştir.

**Tablo 89**  
**Gelecekte Yükümlülük Doğurup Doğurmayacağı Belli Olmayan İşlemler**  
**Hususunda Karar Verirken Rahatlık Düzeyi**

BU ANKETTEKİ GELECEKTE YÜKÜMLÜLÜK DOĞURUP DOĞURMAYACAĞI BELLİ OLMAYAN İŞLEMLER HUSUSUNDA KARAR VERİRKEN RAHATLIK DÜZEYİNİZ		PEK RAHAT HİSSETMEDİM	RAHAT HİSSETMEDİM	RAHAT HİSSETTİM	BİRAZ RAHAT HİSSETTİM	ÇOK RAHAT HİSSETTİM
İSO500	İSO500 DEĞİL	2	5	1	6	13
	İSO500	1	3	7	9	18
BIST	BIST DEĞİL	1	2	4	4	13
	BIST	2	6	4	11	18
CİNSİYET	KADIN	0	1	1	4	5
	ERKEK	3	7	7	11	26
YAŞ	25-30	0	1	0	0	2
	31-40	2	4	2	12	16
	41-50	0	3	5	2	9
	51-60	1	0	1	0	3
	>60	0	0	0	1	1
MESLEKİ ÜNVAN	SMMM	2	5	3	9	18
	YOK	1	3	5	6	13
ŞİRKETİN FAALİYET GÖSTERDİĞİ SEKTÖR	ENERJİ	0	3	1	2	2
	OTOMOTİV	1	1	2	8	3
	TURİZM	0	0	0	1	1
	BASIN MEDYA	0	0	0	0	4
	KİMYA	0	1	4	1	11
	GIDA	0	1	1	1	5
	ÇİMENTO	0	0	0	2	1
	DEMİR ÇELİK	2	2	0	0	3
GÖREV ÜNVANI	HOLDİNG	0	0	0	0	1
	ANALİST	0	1	1	1	1
	MÜDÜR	2	7	6	12	27
	DENETÇİ	1	0	0	0	1
ÇALIŞMA SÜRESİ (YIL)	UZMAN	0	0	1	2	2
	0-4	1	4	1	0	2
	5-9	0	3	0	5	7
	10-15	1	0	3	6	10
	16-20	0	0	2	2	3
MUHASEBE YÖNETİCİSİNİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	+21	1	1	2	2	9
	0	2	1	1	0	3
	1-5	0	2	2	5	14
	6-10	1	2	3	7	10
	12-15	0	3	1	2	2
ŞİRKETİN TFRS'Yİ KULLANMA SÜRESİ	16-23	0	0	1	1	2
	0	1	1	1	0	3
	1-5	1	3	2	3	9
	6-10	0	1	2	6	11
	11-15	0	2	2	5	4
	19-27	1	1	1	1	4

İSO 500 firmalarından 1, BIST firmalarından ise 2 muhasebe yöneticisi gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı belli olmayan işlemler hususunda karar verirken pek rahat olmadığını ifade etmiştir. Bu soruya kadın muhasebe yöneticilerden hiçbirinin rahatsızlık duymadığını, erkek muhasebe yöneticilerin ise sadece 3 tanesi rahat olmadığını belirtmiştir. Yaş gruplarına göre yapılan değerlendirme sonuçlarına göre ise 31-40 yaş grubundaki muhasebe yöneticilerinden 2 tanesi ile 51-60 yaş aralığında olan 1 muhasebe yöneticisi rahatsızlık duyduğunu belirtmiştir.

Mesleki ünvanlar dikkate alındığında ise SMMM ünvanına sahip olan muhasebe yöneticilerinden 2 kişinin karşılık ayırma hususunda cevap verirken rahatsızlık duyduğunu belirtmiştir. Bu kişilerde firmalarda müdür ünvanı ile çalışmaktadır. Rahatsızlık duyan muhasebe yöneticilerinin TFRS'yi kullanma süreleri esas alındığında ise bu kişilerinde TFRS uygulamaları konusunda tecrübesiz olduğu görülmektedir. Aynı zamanda da mesleki tecrübeleri de oldukça az olan muhasebe yöneticileridir.

Genel bir değerlendirme yapılacak olduğunda, anketin gerçekleştirildiği toplam 65 firmanın muhasebe yöneticilerinin baskın çoğunluğunun anketteki gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı belli olmayan işlemler hususunda karar verirken rahatlık düzeyi sorusuna cevap verirken rahat olduğu yönündedir. Rahatsızlık duyan kesim ise %5 'ten daha azdır. Bu durumda tıpkı karşılık ayırma işlemlerindeki rahatlık düzeyinde olduğu gibi gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı belli olmayan işlemler hususunda karar verirken rahatlık düzeyine cevap veren muhasebe yöneticilerinin ankete samimiyetle cevap verdiğinin bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Aynı zamanda anketten elde edilen bulguların reel sektördeki TFRS uygulamalarının çeşitli sektörlerdeki farklılıkları, meslek mensuplarının ve diğerlerinin TFRS uygulamalarındaki mesleki yargıyı kullanma tercihleri, yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe gibi değişkenlere göre gruplandırılması sonucu ulaşılan bulguların gerçeğe uygun olduğunu desteklemektedir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal raporlama hem işletme açısından hem de üçüncü kişiler açısından muhasebe bilgi sisteminin en önemli parçasıdır. Finansal raporlamaya esas teşkil eden dönem içi muhasebe kayıtlarında meslek mensubunun gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak yaptığı tercihler, sonuçların farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu noktada bir faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen tüm ticari işlemlerin muhasebe bilgi sistemine aktarılmasında meslek mensubunun geçmişte edindiği bilgi, deneyim ve tecrübesini kullanması nedeniyle mesleki yargı muhasebe bilgi sisteminin merkez noktasını oluşturmaktadır.

Mesleki yargı kullanımı işletmelerde muhasebe süreçlerin işleyişini kolaylaştıran bir uygulama olabileceği gibi işletme açısından bazı sorunları da beraberinde getiren bir kavramdır. Mesleki yargı kullanımı, meslek mensubunun sınırsız yetki ile istediği gibi tercihleri yapıp, gerçekleşen işlemleri muhasebe sistemine aktarması değildir. Gerçek anlamda mesleki yargı kullanımı, muhasebe sisteminin hantal ve sonuçsuz kalabileceği durumlarda, muhasebe standartlarının sağladığı esneklikleri hem işletme hem de üçüncü kişilerin lehine olacak şekilde kullanmaktır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biri finansal tablolarda sunulan bilgilerin, doğru, güvenilir ve eksiksiz olma özelliğini kaybetmeden ya da kaybettirmeden mesleki yargıyı uygulayabilmektir. Hazırlanan her finansal tablonun hazırlayıcısının mesleki yargı kararlarını taşıyacağı aşıkardır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde uluslararası muhasebe standartları ve mesleki yargı konusunda genel açıklamalar yapıldıktan sonra; ikinci bölümde hem TMS hem de TFRS’de yer alan mesleki yargı kullanımları her bir standart metni için ayrı ayrı kapsamı ve dayanakları esas alınarak incelenmiş ve belirlenmeye çalışılmıştır. Bu sonuçlar çalışmanın teorik kısmında da belirtilen TFRS’nin mesleki yargıya dayandığı şeklindeki yaklaşımı desteklemektedir. Bu destek konusunda İSO 500 ve BIST 100 firmalarında anket çalışması yapılmış ve anket sonuçlarına göre mesleki yargı kullanımını ölçülmüştür.

Türkiye’de mesleki yargı kullanımını inceleyen ilk uygulamalı araştırma olan bu çalışmada elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi gruplandırılmıştır.

Anket çalışmanın gerçekleştirildiği dokuz farklı sektör grubuna ait firmadaki muhasebe yöneticilerinin çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır. Genel olarak yaş dağılımı 31-40 aralığında olup, çoğunlukla SMMM ünvanına sahiptirler. Bu muhasebe yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu da müdür ünvanı ile görev yapmakta olup, mesleki tecrübeleri 6-10 yıl arasındaki değişmektedir. Yine aynı şekilde TFRS'yi kullanma süreleri de 6-10 yıl arasında değişmektedir. Ayrıca ankete katılan muhasebe yöneticilerinin büyük çoğunluğu firmalardaki mali beyan hazırlama sürecini etkin olarak yönetmiş olan kişilerdir. Anketin uygulandığı örneklem hem TFRS uygulamaları hakkında tecrübeli, hem de yeterli bilgi düzeyine sahip olduğu kabul edildiğinde, mesleki yargı uygulamaları hakkında çeşitli sektörlerden en doğru bilgi alındığı düşünülmektedir. Ayrıca ankete katılan muhasebe yöneticilerinin baskın çoğunluğunun mali beyan hazırlama sürecine etkin olarak katılıp bu süreci de yönetmeleri bu sonucu ayrıca desteklemektedir.

Bu çalışmada muhasebe yöneticilerinin işletmede gerçekleşen ticari işlemlerin finansal raporlamasındaki mesleki yargılarını kullanımlarının tonlaması dört farklı düzeyde ele alınmaktadır. Bu düzeyler tahmin gerektiren yerler, seçimlik durumlar, meslek mensubunun takdirinde olan durumlar ve işletme yönetiminin takdirinde olan durumlar şeklindedir. Buna göre tahmini gereken durumlarda mesleki yargının kullanımı ile:

- Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde tercihinizi hangi yönde kullanırsınız?
- Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini nasıl yapılmaktadır?
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesini nasıl yapıyorsunuz?

Şeklinde sorular sorularak ilgili durum incelenmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular tahmin gerektiren durumlarda muhasebe yöneticisinin mesleki yargısını “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem” doğrultusunda kullandığını desteklemektedir.

Seçimlik durumlarda mesleki yargının kullanımı ile:



- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığınızda seçiminizi aşağıdakilerden hangisine göre yapıyorsunuz?
- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığınızda seçiminizi aşağıdakilerden sizce hangisine göre yapmak daha doğrudur?
- Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercihi neye göre yapılmaktadır?

Şeklinde sorular sorularak ilgili durum incelenmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular seçimlik durumlarda muhasebe yöneticisinin mesleki yargısını “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem” doğrultusunda kullandığını desteklemektedir.

Meslek mensubunun takdirinde olan durumlarda mesleki yargının kullanımı ile:

- Muhasebe politikasındaki değişiklik yaptığınız mı?
- Çalıştığınız şirket inşaat ve taahhüt işi yapıyorsa, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşip aşmayacağı tespiti nasıl yapılıyor?
- Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin tespiti nasıl yapılmaktadır?
- Değer düşüklüğü testinin zamanının belirlenmesi nasıl yapılmaktadır?
- Varlığın yararlı ömrünü nasıl belirliyorsunuz?
- Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlamak gerekir mi?
- Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyetini hesaplayıp bilançoya aktarıyor musunuz?
- Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini nasıl yapılmaktadır?
- Bazı durumlarda (Şirketin taraf olduğu davalar gibi) gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı açık değilken finansal tablolara aktarma işlemini nasıl yapıyorsunuz?
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesini nasıl yapıyorsunuz?

- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuları nasıl belirliyorsunuz?
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olaylar nasıl belirleniyor?

şeklinde sorular sorularak ilgili durum incelenmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular meslek mensubunun takdirinde olan durumlarda muhasebe yöneticisinin mesleki yargısını “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem” doğrultusunda kullandığını desteklemektedir.

İşletme yönetiminin takdirinde olan durumlarda mesleki yargının kullanımı ile ilgili olarak ise:

- Muhasebe politikasındaki değişiklik yaptınız mı?
- Çalıştığınız şirket inşaat ve taahhüt işi yapıyorsa, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşp aşmayacağı tespiti nasıl yapılıyor?
- Varlığın yararlı ömrünü nasıl belirliyorsunuz?
- Amortisman uygulamasında kalıntı değer hesaplanıyor mu?
- Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini nasıl yapılmaktadır?
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesini nasıl yapıyorsunuz?
- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuları nasıl belirliyorsunuz?
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olaylar nasıl belirleniyor?

şeklindeki sorular sorularak ilgili durum incelenmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular işletme yönetiminin takdirinde olan durumlarda muhasebe yöneticisinin mesleki yargısını “şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem” doğrultusunda kullandığını desteklemektedir.

Meslek mensubu tarafından mesleki yargının kullanım düzeylerinin ve tonlamasının farklılığını esas alarak yapılan dörtlü sınıflamadan elde edilen bulgulardan hareket ederek aşağıdaki genel sonuçlara ulaşılmıştır:

- Muhasebe politikasında yapılan değişikliklerin en çok amortisman, değişen TFRS uygulamaları, kıdem tazminatı ve maddi duran varlıklarla ilgili olduğunu,
- Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde tercihlerini şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemden yana kullandıkları yönünde olduğunu,
- Çalışılan şirket inşaat ve taahhüt işi yapıyorsa, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşp aşmayacağı tespitinin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemden yana kullandıkları yönünde olduğunu,
- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalındığında seçimlerin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kalındığında seçimlerin şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Değer düşüklüğü testinin zamanının belirlenmesinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Varlığın yararlı ömrünün tespit edilmesinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,

- Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercih edilmesinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Amortisman uygulamasında kalıntı değer hesaplanmasında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlaması durumunda şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyetini hesaplayıp bilançooya aktarılmasında şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmininde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı açık değilken finansal tablolara aktarma işlemleri şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesi şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuların belirlenmesinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği,
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olayların tespitinde şirketin gerçek durumunu gösteren yöntemin tercih edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Mesleki yargı kullanımı işletmelerin lehine olabileceği gibi aleyhine bazı durumların gelişmesine de neden olabilecek bir olgudur. Bu nedenle mesleki yargı kullanımında da dikkatli olunması gerekmektedir. Mesleki yargı süreci hatasız ve eksiksiz olarak işleyen bir süreç değildir. Meslek mensubunun bilgi, deneyim eksikliklerinden kaynaklanan hataları da muhasebe bilgi sisteminde mesleki yargı sürecinin işleyişinde problemlere

neden olabilmektedir. Bu nedenle işletmelerde muhasebe departmanlarının da nihai karar vericilerinin mevzuatı takip eden ve bilgisini her zaman güncel tutabilen, tarafsız davranabilen meslek mensuplarından oluşması mesleki yargı sürecinin en etkin şekilde işlenmesini destekleyecektir. Ayrıca meslek mensubunun TMS ve TFRS alanında yapılan her türlü eğitim semineri, sempozyum, konferans ve benzeri uygulamalara katılmasını da desteklemek gerekir. Böylece mesleki yargı kullanımı söz konusu olabilecek durumlarda farklı meslek mensuplarının olaya yaklaşımları hakkında bilgi sahibi olunması sağlanabilecektir. Ayrıca kişilerin tecrübelerini ortak bir platformda paylaşmaları da etkin ve doğru mesleki yargı kullanım sürecini destekleyecektir.

Gelecekte yapılması hedeflenen çalışmalarda mesleki yargı kullanımı gerektiren durumlar ile ilgili olarak belli sektörler seçilerek daha ayrıntılı incelemelerde bulunulabilir. Ayrıca bu çalışmada tespit edilen mesleki tecrübenin ve yaş faktörünün mesleki yargı kullanımında en önemli etkenler olduğu farklı sektörler için daha detaylı olarak incelenebilir. Ayrıca bu çalışmanın esas amaçlarından biri olan hem İSO 500 hem de BIST kapsamında olan firmaların muhasebe uygulamalarındaki mesleki yargı kullanım tonlamalarının farklılıkları, gelecekte yapılacak olan çalışmalarda daha da detaylı olarak incelenebilecek konular arasındadır.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

Akdoğan, N. ve N. Tenker (2001). *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akgül, B. Ve H. Akay (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Arslan, M. (2001). *İş ve Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın ve Dağıtım, Ankara.

Gibbins, M. ve A. Mason (1988). *Professional Judgment in Financial Reporting*, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.

Karabınar, S. (2005). *Muhasebe İklimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Türker, İ. (2011). *Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(TFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri”*, TÜRMOB, Ankara.

### *Tezler*

Dalkılıç, F. (2008). Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir.

Rentfro, R. C. (2000). The Role Of Professional Judgment in The Application U.S. Accounting Standarts: An Experimental Study of The Effect of Professional Judgment on Financial Reporting Decisions of Accountants”, *Yayınlanmış Doktora Tezi*, Florida Atlentic University, Florida.

Şen, İ. K. (2006). Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.

Üstün, Ü. S. (2006). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Selçuk Üniversitesi SBE, Konya.

Zeytin, M. (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler, *Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi*, Dumlupınar Üniversitesi SBE, Kütahya.

### ***Sürelî Yayınlar***

Ay, C. (2005). İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü, *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 12, 2, 31-52.

Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Aralık, 1, 2.

Balsarı, Ç. ve Dalkılıç, F. (2007). Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22, 105-117.

Bolt-Lee, C. ve S. D. Foster (2003). The Core Competency Framework: A New Element in The Continuing Call for Accounting Education Change in The United States, *Accounting Education*, 12, 1, 35-47.

Dalkılıç, F. (2008). Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 3, 1-18.

David, A. ve E. Jermakowicz (2006). A True and Fair View of The Principles Rules Debate, *Abacus*, 42, 2, 132-164.

Delikanlı, İ. U. (2011). Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı Ya Da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66, 2, 73-92.

Deppe, L., E. Sonderegger, J. Stice ve G. Streuling (1991). Emerging Competencies for the Practice of Accounting, *Journal of Accounting Education*, 9, 2, 257-290.

- Finn, D. W. ve J. Lampe (1992). A Model Of Auditors' Ethical Decision Process, *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 11, 1-21.
- Fletcher, G. (2002). International Accounting Standards-Past, Present and Future, *AFP Exchange*, 22, 4, 14-19.
- İbiş, C. ve S. Özkan (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS)'na Genel Bakış, *Mali Çözüm*, 74, 25-42.
- Karatepe, Ş. (1991). İdarenin Takdir Yetkisi, *İdarecinin Sesi Dergisi*, 63, 72-78.
- Kershaw, D. (2005). Evading Enron: Taking Principles Too Seriously in Accounting Regulation, *Modern Law Review*, 68,4, 594-625.
- Kiracı, M. ve T. Köse (2002). IASC, FASB ve TMUDESK'deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, *Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 1, 47-70.
- Lee, C. ve S. Foster (2003). The Core Competency Framework: A New Element in the Continuing Call for Accounting Education Change in The United States, *Accounting Education*, 12, 1, 33-47.
- Libby, P. A. (2001). Barriers to Using Cases in Accounting Education, *Issues in Accounting Education*, 6, 2, 193-213.
- Llewelyn, D. T. (2001). A Regulatory Regime for Financial Stability, *Oesterreichische Nationalbank*, seri No:48.
- Mısırlıoğlu, İ. U. ve C. İbiş (1999). Muhasebe Standartlarında Küreselleşme: Temel Muhasebe Standartları, *Vergi Dünyası*, 215, 170-180.
- Nelson, M. W. (2003). Behavioral Evidence on the Effects of Principles and Rules Based Standards, *Accounting Horizons*, 17, 1, 91-104.
- Özkol, E., D. Kök, M. Çelik, ve S. Gönen (2005). Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs, 108-109.



- Özocak, H. ve M. Baş (2001). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, *Mali Çözüm*, 56, 1-8.
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2, 7, 73-80.
- Schipper, K. (2003). Principles Based Accounting Standards, *Accounting Horizons*, 17, 1, 67-72.
- Skinner, R. M. G.(1995). Judgment in Jeopardy, *CA Magazine*, 128, 14-21.
- Solaş, Ç. (2006). Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası*, 8, 4, 1-15.
- Ünsal, A. (2008). İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci"., *KMU İİBF Dergisi*, 10, 14, 401-419.
- Ünsal, A. (2009). Muhasebede/Muhasebecinin Hesabî Takdir Yetkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 94.
- Webster, E. ve D. B. Thornton (2004). Earnings Quality Under Rules vs. Principles Based Accounting Standards: A Test of Skinner Hypothesis, *Working Paper of Queen's University School of Business*, 1-33, Kingston, Ontario, Canada.
- Yalkın, Y. K., V. Demir, ve D. Demir (2006). TFRS ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm*, Kasım, Özel Sayı, 61-62.

### ***Diğer Yayınlar***

14.03.2014 tarih ve 28941 Sayılı Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

23.1.2013 tarih ve 28537 Sayılı Resmi Gazete.

26.08.2014 tarih ve 29100 Sayılı Resmi Gazete.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname.

Bayazıtlı, E. ve Çelik, O. (2004). Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Artırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi, 23. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 1-35, 19-23 Mayıs, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Antalya.

Elitaş, C. (2012). İlke ve Kural Bazlı Muhasebe Standartları, [www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT13.pdf](http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT13.pdf), 13 Ağustos, Afyon Kocatepe Üniversitesi.

Esen, Ş. (2012). İşletme Yönetimi, [adem.bartın.edu.tr/upload/1\\_isletme\\_Yonetimi.pdf](http://adem.bartın.edu.tr/upload/1_isletme_Yonetimi.pdf), 14 Ağustos, Bartın Üniversitesi.

Securities and Exchange Commission (2010). Audit Committie Disclosure Release, <http://www.sec.gov/rules/final/34-42266.htm>, 14 Ağustos 2012.

Şenalp, Ş. (1996). *IFAC'ın Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları*, 4, Haziran, Ankara.

Türk Dil Kurumu (2012), <http://www.tdk.gov.tr>, 12 Ağustos.

Uyar, S. (2012), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, 08 Ağustos.

## EKLER

### EK 1: ANKET FORMU

İlginize teşekkür ederim. Ekteki linki tıklayarak anketi açabilirsiniz.

#### ANKET

Bu çalışmada “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargı Kullanımı Gerekli Durumlar: İSO 500 Ve İMKB Şirketleri Üzerinde Uygulama” adlı doktora tezinin uygulama kısmı araştırılmaktadır.

Bu ankete katılımınızla çalışmamıza verdiğiniz destek için teşekkür ederiz. İşbu çalışmanın sonuçları, standart hazırlayan kurumlara muhasebe standartları geliştirirken yardımcı olabilecektir. Bu bakımdan çalışmaya ciddi ve özenli bir şekilde katılmanız önem arz etmektedir. Ankete verilen cevaplar ticari veya kişisel bir amaçla kullanılmayacağını, sadece bilimsel amaçla kullanılacağını taahhüt ederiz.

Anketin sonuçlarını incelememize yardımcı olması bakımından, **aşağıdaki soruları vermek istediğiniz cevabın yanına bir tik işareti koyarak cevaplayınız. LÜTFEN AKSİ BELİRTİLMEDİKÇE HER SORU İÇİN SADECE BİR CEVABI İŞARETLEYİNİZ.**

Hangi Sektörde Faaliyet Göstermektedir?

1) Cinsiyet:

Kadın  Erkek

2) Yaşım:

< 25

25-30

31-40

41-50

51-60

> 60

3) Halihazırda mesleki ünvanım: SMMM ( ), YMM ( ), Yok ( )

4) Çalışma Süresi (Yıl):

0-4

5-9

10-15

16-20

21-

5) Şirketteki Görev Ünvanım: \_\_\_\_\_

6) Mali beyan hazırlama işlerini yönettiğim oldu:

Evet ( ) Hayır ( )

7) Kariyerim boyunca, mesleki sorumluluklarımın başlıca şu alanda olmuştur: ( Birden fazla cevap seçilebilir)

- Genel muhasebe (Raporlama Dahil)
- Genel muhasebe (Raporlama Hariç)
- Maliyet muhasebesi, bütçeleme, tahmini
- İç denetleme
- Vergileme
- Bağımsız Denetim
- Diğer (lütfen belirtiniz \_\_\_\_\_)

8) Halihazırdaki mesleğimde sorumluluklarım şu alandadır: ( Birden fazla cevap seçilebilir)

- Genel muhasebe (Raporlama Dahil)
- Genel muhasebe (Raporlama Hariç)
- Maliyet muhasebesi, bütçeleme, tahmini
- İç denetleme
- Vergileme
- Bağımsız Denetim
- Diğer (lütfen belirtiniz \_\_\_\_\_)

9) Siz kaç yıldır TFRS'yi kullanıyorsunuz?

10) Şirketiniz kaç yıldır TFRS'yi kullanmaktadır?

11) Muhasebe politikasındaki değişiklik yaptığınız mı? ( Amortisman ve hasılat gibi)

Evet ( ) Hayır ( )

Cevabınız evetse değişikliğin etkisi belirlemesi neye göre yapılmaktadır?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

12) Eğer 11 soruda cevabınız evetse hangi konuda değişiklik yaptınız?

13) Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde tercihinizi hangi yönde kullanırsınız?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım

14) Çalıştığınız şirket inşaat ve taahhüt işi yapıyorsa, inşaat sözleşmelerinde tamamlanma yüzdesi yönteminde beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşp aşmayacağı tespiti nasıl yapılıyor?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım

15) Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığınızda seçiminizi aşağıdakilerden hangisine göre yapıyorsunuz?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

16) Standartlar kapsamında alternatifler arasında seçim yapmak zorunda kaldığınızda seçiminizi aşağıdakilerden sizce hangisine göre yapmak daha doğrudur?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım

17) Varlığın elde edilmesi veya inşası için kullanılan varlıkla doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetlerinin tespiti nasıl yapılmaktadır?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım

18) Değer düşüklüğü testinin zamanının belirlenmesi nasıl yapılmaktadır?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.

- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

19) Varlığın yararlı ömrünü nasıl belirliyorsunuz?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Varlığın gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

20) Stok maliyetlerinin ölçülme yöntemlerinin tercihi neye göre yapılmaktadır?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

21) Amortisman uygulamasında kalıntı değer hesaplanıyor mu?

Evet ( ) Hayır ( )

Cevabınız evetse hangi mantıktan hareket ediliyor?

- a) Şirketin vergi matrahını en düşük gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin karını en yüksek gösterecek yöntem tercih edilmektedir.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

22) Çıkması kuvvetle muhtemel bir kanunun işletmeye etkilerini raporlamak gerekir mi?

Evet ( ) Hayır ( )

Eğer cevabınız evet ise nasıl raporluyorsunuz?

- a) İstatistiki yöntemleri esas alırım.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin yönetiminin politika ve tercihlerini esas alırım.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

23) Satış sonrası hizmetler nedeniyle ortaya çıkacak garanti maliyetini hesaplayıp bilançoya aktarıyor musunuz?

- a) İstatistiki yöntemleri esas alırım.
- b) Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
- c) Şirketin yönetiminin politika ve tercihlerini esas alırım.
- d) Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.

- 24) Gelecek yıllara aktarılan ücretli izinlerin maliyetinin tahmini nasıl yapılmaktadır?
- İstatistiki yöntemleri esas alırım.
  - Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
  - Şirketin yönetiminin politika ve tercihlerini esas alırım.
  - Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.
- 25) Bazı durumlarda (Şirketin taraf olduğu davalar gibi) gelecekte yükümlülük doğurup doğurmayacağı açık değilken finansal tablolara aktarma işlemini nasıl yapıyorsunuz?
- Aşırı ihtiyatlı davranarak en kötü senaryo için karşılık gideri hemen ayrılmaktadır.
  - Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
  - Yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayrılmaz.
  - Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım
- 26) Karşılık ayırma işleminde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olmasını ve bunların tutarının güvenilir olarak ölçülmesini nasıl yapıyorsunuz?
- Aşırı ihtiyatlı davranarak en kötü senaryo için karşılık gideri hemen ayrılmaktadır.
  - Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
  - Yükümlülük kesinleşmeden karşılık ayrılmaz.
  - Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım
- 27) Ara dönem finansal rapor kapsamındaki dipnotlarda, en son yıllık raporda yer verilmiş bulunan bilgilerde göreceli olarak önemli konuları nasıl belirliyorsunuz?
- Şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas alırım.
  - Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
  - Yatırımcıların tercihlerini dikkate alırım.
  - Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.
- 28) Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihli olması durumunda önemli işlem ve olaylar nasıl belirleniyor?
- Şirket yönetiminin politika ve tercihlerini esas alırım.
  - Şirketin gerçek durumunu gösteren yöntem tercih edilmektedir.
  - Yatırımcıların tercihlerini dikkate alırım.
  - Şirketin geçmiş dönem uygulamalarını esas alırım.
  -
- 29) Bu ankete katılmadan önce, firmanın DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ile ilgili kararlara ne kadar aşınaydınız?
- |                       |   |   |   |                  |
|-----------------------|---|---|---|------------------|
| 1                     | 2 | 3 | 4 | 5                |
| Pek Aşına<br>Değildim |   |   |   | Çok<br>Aşınaydım |

30) Bu ankete katılmadan önce, SATIŞ SONRASI HİZMETLER NEDENİYLE ORTAYA ÇIKACAK GARANTİ MALİYETİNİ\_ile ilgili kararlara ne kadar aşınaydınız?

1	2	3	4	5
Pek Aşına Değildim				Çok Aşınaydım

31) Bu anketteki KARŞILIK AYIRMA hususunda karar verirken ne derece rahat hissettiniz?

1	2	3	4	5
Pek Rahat Hissetmedim				Çok Rahat Hissettim

32) Bu anketteki GELECEKTE YÜKÜMLÜLÜK DOĞURUP DOĞURMAYACAĞI BELLİ OLMAYAN İŞLEMLER hususunda karar verirken ne derece rahat hissettiniz?

1	2	3	4	5
Pek Rahat Hissetmedim				Çok Rahat Hissettim

**ÇALIŞMAYA KATILDIĞINIZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.**



## ÖZGEÇMİŞ

21.01.1978 tarihinde Sakarya ili Geyve ilçesinde doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Geyve’de tamamladı. 2000 yılında Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme bölümünü tamamladı. 2005 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman alanında yüksek lisansını tamamladı. 2003-2013 tarihleri arasında Maliye Bakanlığı’nda Vergi Müfettişi olarak görev yaptı. 2013 Aralık ayından itibaren Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçi olarak kendi adına bağımsız olarak çalışmaktadır. Evli ve iki çocuğu bulunmaktadır.