

TMS-8: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI UYGULAMALARI

Doç.Dr.Raif PARLAKKAYA *

ÖZET

Finansal tabloların kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışlarındaki trendi finansal tablolarda yer alan bilgileri analiz etmek suretiyle belirlerler. TMS-8, muhasebe politikalarının olabildiğince değiştirilmemesi, değiştirilmesi halinde bu değişikliğin etkilerinin açıklanması, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin açıklanması ve hataların düzeltilmesini ister. Bu standart, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar.

Anahtar Kelimeler: TMS-8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminleri, Muhasebe Hataları.

Jel Sınıflandırması: M41, M42 , C10

ABSTRACT

TAS(Turkish Accounting Standards) -8: ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS

Users of financial statement usually seek to identify trends in the entity's financial position, performance and cash flows by analyzing the information contained in those statements. TAS-8 requires, to the maximum extent possible, the same accounting policies be applied from year to year in the preparation of financial statements, and that any necessary departures

*Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO e-mail: rkaya@selcuk.edu.tr

from this rule be clearly disclosed, the effects of accounting estimates be disclosed and corrections of accounting errors. The Standard is intended to enhance the relevance and reliability of an entity's financial statements, and the comparability of those financial statements over time and with the financial statements of other entities.

Key Words: TAS-8, Accounting policies, Accounting estimates, Accounting errors.

Jel Classification: M41, M42, C10

1.GİRİŞ

İşletmelerin performanslarına ilişkin gerçek değerlendirme, finansal durum, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarının raporlanması ve bu raporların analizinden sonra yapılabilir. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgiyi analiz etmek suretiyle işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sahibi olurlar. Bu durum, finansal tabloların hazırlanmasında yıldan yıla olabildiğince geniş kapsamda aynı muhasebe politikalarının uygulanmasını, herhangi bir şekilde bu kuraldan sapma olması halinde bunun çok açık bir şekilde açıklanmasını gerekli kılar (Barry ve Jermakowicz, 2009). Muhasebe politikalarının olabildiğince değiştirilmemesi, değiştirilmesi halinde bu değişikliğin etkilerinin açıklanması, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin açıklanması ve hataların düzeltilmesi, finansal tabloların geçerlilik ve güvenliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlayacaktır.

Bu çalışmada, TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMSK, 2008,297-309) standardının uygulama esaslarının ortaya konulması amaçlanmıştır.

2. STANDARDIN AMACI, KAPSAMI VE TANIMLAR

2.1.Standardın Amacı

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir.

Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve

diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Muhasebe politikalarındaki değişiklere ilişkin açıklamalar dışında, diğer muhasebe politikalarına yönelik açıklanması gereken hususlar TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardında belirtilmektedir.

2.2.Standardın Kapsamı

Standardın kapsamında yer alan konular şöyledir:

- (i) Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması,
- (ii) Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler
- (iii) Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemleri.

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, “TMS 12 Gelir Vergileri” standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.

2.3.Tanımlar

(i) Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

(ii) Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgidен veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

(iii) Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Güvenilir bilgi;

- a) finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve
- b) finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi olmalıdır.

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının

uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

(iv) Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

(v) Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmaması 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. Bunlar;

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,

(i) Söz konusu tutarların kayda alındığı, ölçüldüğü veya açıklandığı tarih itibarıyla mevcut olan durum hakkında bilgi veriyorsa,

(ii) Önceki döneme ait finansal tabloların onaylandığı tarihte mevcutsa.

Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin ileriye dönük olarak uygulanması;

a) Yeni bir muhasebe politikasındaki değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını,

(b) Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını gerektirir.

Bir ihmalin veya yanlış bilgilendirmenin finansal tablo kullanıcılarının

ekonomik kararlarını etkilediği ve dolayısıyla önemli olduğu değerlendirilirken, söz konusu kullanıcıların özellikleri dikkate alınmalıdır. “Kavramsal Çerçeve” ile ilgili düzenlemenin 25 inci paragrafında “kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır” şeklinde açıklama bulunmaktadır(TMSK 2008,11). Dolayısıyla, söz konusu değerlendirme, bu tanıma uygun finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını ne şekilde etkileyeceği göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.

3.MUHASEBE POLİTİKALARI

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

3.1.Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

Bir TMS/TFRS (bir Standart veya Yorum), bir işleme, olaya veya koşula özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ilişkin muhasebe politikası, bu TMS/TFRS ve bu TMS/TFRS’ye ilişkin TMSK tarafından yayımlanacak ilgili her türlü Uygulama Rehberindeki açıklamalar da dikkate alınarak uygulanmalıdır.”

TMSK’nın 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.

TMSK tarafından yayımlanacak uygulama rehberi, standartların bir parçası değildir, dolayısıyla, finansal tablolar açısından bir gereklilik oluşturmaz.

İşlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin;

- (i) Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,
- (ii) Güvenilir, (işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal

performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren, işlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan, tarafsız, ihtiyatlı ve tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış) nitelikte olmasını sağlamalıdır.

İşletme yönetimi, yukarıda belirtilen kararın uygulanmasında; sırasıyla

(i) Benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve

(ii) Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını dikkate almalıdır. Ayrıca işletme yönetimi yukarıda sıralanan kaynaklarla çalışmadıkları sürece, diğer muhasebe literatürünü, kabul görmüş sektör uygulamalarını ve muhasebe standardı geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların en son standartlarını da göz önüne alabilir.

3.2. Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

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

3.3. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Muhasebe politikalarının değiştirilmemesinin amacı, işletmenin zaman içindeki finansal tablolarını karşılaştırabilme olanağına sahip olmaktır. Bir işletme muhasebe politikalarını ancak;

a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınyorsa veya

b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise değiştirebilir.

Bu şartların sağlanmaması halinde, her ara dönemde ve her hesap döneminde aynı muhasebe politikaları uygulanmalıdır.

Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması ve daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe

politikasının uygulanması muhasebe politikası değişikliği sayılmaz.

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” veya TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartlarında yer alan yöntemler uyarınca muhasebe politikalarında değişiklik yapıp varlıkları yeniden değerlendirilmiş değerleriyle izleyen bir muhasebe politikasının ilk uygulaması, bu Standart açısından değil, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yapılan bir yeniden değerlendirme olarak ele alınmalıdır. Bu hususla ilgili olarak aşağıda yer alan Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerle ilgili açıklamalar geçerli değildir.

3.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler; ilgili TMS/TFRS’lerde varsa geçiş hükümlerine uygun olarak yapılmalı, geçiş hükümlerinin bulunmaması halinde, muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır. Bu Standard’a göre, bir TMS/TFRS’nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.

Bir işleme, olaya veya koşula uygun bir TMS/TFRS’nin olmaması durumunda, işletme yönetimi yukarıda da açıklandığı gibi, uygun olarak muhasebe standartlarını geliştirmek için benzer bir Kavramsal Çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların standartlarını esas alır. Eğer söz konusu standartların değişikliğe uğramasından dolayı, işletmeler ilgili muhasebe politikasını değiştirmeyi tercih ederlerse bu değişiklik isteğe bağlı değişiklik olarak muhasebeleştirilmeli ve açıklanmalıdır.

3.4.1. Geçmişe Dönük Uygulamalar

Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

Örnek(Mirza ve diğerleri, 2006,41-42’den uyarlanmıştır): Stok değerlendirme politikası olarak ağırlıklı ortalama maliyeti kullanan X A.Ş., 2007 yılında ekonomik durumu göz önünde bulundurarak, stok hareketlerini daha gerçekçi bir şekilde yansıtaacağı değerlendirmesiyle İlk Giren İlk Çıkar (İGİÇ) yöntemini uygulamaya karar vermiştir. Bu değişikliğin etkileri şöyledir:

31 Aralık 2005 : 10.000 TL artış
31 Aralık 2006 : 15.000 TL artış
31 Aralık 2007 : 20.000 TL artış

Düzeltilmelerden önceki gelir tablosu şöyledir:

	2007 (TL)	2006 (TL)
Gelirler	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	(100.000)	(80.000)
Brüt Kar	150.000	120.000
Yönetim Giderleri	(60.000)	(50.000)
Satış ve Dağıtım Giderleri	(25.000)	(15.000)
Net Kar	65.000	55.000

Muhasebe politikası değişmeseydi Özkaynak Değişim Tablosunun Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar) sütunu şöyle olacaktı:

	Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar) (TL)
1 Ocak 2006	300.000
Yıl Sonundaki Net Kar	55.000
31 Aralık 2006	355.000
2007 Yılı Net Kar	65.000
31 Aralık 2007	420.000

İstenen: TMS 8'in koşullarına uygun olarak Özkaynak Değişim Tablosu ve Gelir Tablosunda muhasebe politikasındaki değişiklik uygulamasını gösteriniz.

Çözüm:

Düzeltilmeden sonraki gelir tablosu şöyle olacaktır:

	2007 (TL)	2006 (TL) (Yeniden Düzenlenmiş)
Gelirler	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	(95.000)	(75.000)
Brüt Kar	155.000	125.000
Yönetim Giderleri	(60.000)	(50.000)
Satış ve Dağıtım Giderleri	(25.000)	(15.000)
Net Kar	70.000	60.000

Açıklama:

Her yıl, muhasebe politikasındaki değişimin açılış ve kapanış envanteri üzerindeki net etkisi ile satışların maliyeti 5.000 TL azalacaktır.

Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan “Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar)” üzerindeki etkisi :

	Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar)	Geçmiş Yıllar Karları Dağıtılmamış Karlar) *
1 Ocak 2006	300.000 TL	300.000 TL
Stok değerlemesi için muhasebe politikasında değişim	10.000 TL	
1 Ocak 2006’da yeniden ifade edilen tutar	310.000 TL	
Yıl Sonundaki Net Kar	60.000 TL	55.000 TL
31 Aralık 2006	370.000 TL	355.000 TL
2007 Yılı Net Kar	70.000 TL	65.000 TL
31 Aralık 2007	440.000 TL	420.000 TL

*Muhasebe politikasında değişme olmaması halindeki durumu gösterir.

31 Aralık 2006’daki kümülatif etki geçmiş yıllar karları (dağıtılmamış karlar)’ndaki 15.000 TL artış ve 31 Aralık 2007’de 20.000 TL artış şeklinde olacaktır.

3.4.2. Geçmişe Dönük Uygulamadaki Kısıtlamalar

Muhasebe politikasında değişiklik, geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.

Bir veya birden çok döneme ilişkin karşılaştırmalı bilginin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişikliklerle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, İşletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibarıyla, ki bu cari dönem olabilir, varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır.

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.

İşletme, yeni bir muhasebe standardını geriye dönük olarak uyguluyorsa, söz konusu karşılaştırmalı bilgiler için mümkün olan en eski dönemden başlayarak geçmişe dönük uygulama yapar. Geçmişe dönük uygulama, ancak açılış ve kapanış bilançosuna ait birikimli etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Açıklanmayan dönemlere ilişkin etki, ilgili sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyesine yapılır. Düzeltme esas olarak “geçmiş yıllar karları” kalemine yapılır. Ancak diğer özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir. Örneğin, bir TMS/ TFRS’ye uygun olabilmek amacıyla, finansal bilgilerin geçmişe dönük özetleri gibi diğer finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden başlayarak düzeltilmelidir.

Bir işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisini hesaplayamadığı için söz konusu yeni muhasebe standardını geçmişe yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren, yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi gözardı edilir. Muhasebe politikası değişikliğine geçmiş herhangi bir döneme yönelik yeni politikanın uygulanması mümkün olmadığında dahi izin verilir.

3.5.Açıklamalar

Muhasebe politikasındaki değişikliklerle ilgili açıklamalar 4 paragraf halinde düzenlenmiştir.

(i)Yeni bir TMS/TFRS’yi uygulamanın cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu ve gelecek dönemlere de etkisi olabileceği durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının mümkün olduğu durumlarda, işletme aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır(Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir);

- a) TMS/TFRS’nin başlığı,
- b) Muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- c) Muhasebe politikasında değişikliğin açıklaması,

- d) Geçiş hükümlerinin varsa açıklaması,
- e) Geçiş hükümlerinin varsa ileriki dönemlere olabilecek etkileri,
- f) Mümkün olduğunca, cari ve sunulan her bir önceki dönem ile ilgili düzeltme tutarları, (Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır)
- g) Eğer mümkünse sunulmayan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları,
- h) Geçmişe dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar açıklanmalı ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı açıklanmalıdır.
- (ii) 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 edebileceği durumlarda işletme, aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır;
- a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin türü,
- b) Yeni muhasebe politikasını uygulamanın niçin daha güvenilir ve daha doğru bilgiler sunduğu,
- c) Cari ve daha önceki dönemlere ilişkin, uygulanabilir ise, düzeltme tutarları (Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır),
- d) Mümkün olduğu ölçüde sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları,
- e) Geçmişe dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.
- (iii) İşletme, yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir TMS/TFRS’yi henüz uygulamamışsa;
- a) Söz konusu durum, ve
- b) Bir TMS/TFRS’nin ilk uygulanması gerektiği dönemde değişikliğin finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin saptanmasına ilişkin bilinen veya makul

şekilde tahmin edilebilen bilgiler finansal tablolarda açıklanmalıdır.

(iv) İşletme yayınlanmış, fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir TMS/TFRS'yi henüz uygulamamışsa, bu duruma ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapmalıdır.

- a) TMS/TFRS'nin başlığı,
- b) Muhasebe politikasındaki değişikliğin açıklaması,
- c) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren uygulanmasının gerekli olduğu,
- d) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren ilk uygulamasının planlandığı ve
- e) TMS/TFRS'yi ilk uygulamanın işletmenin finansal tablolarındaki beklenen etkileriyle ilgili açıklama veya bu etkinin bilinmesi ya da güvenilir şekilde ölçülebilmesi halinde etkinin tutarı.

4. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Bu durum muhasebe tahminlerinin muhasebe uygulamasında kullanılmasını gerektirir.

4.1. Muhasebe Tahminleri

Muhasebe tahminleri, en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortisman tabii varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri ve garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez. Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği

ayırmanın zor olduğu hallerde, değişiklik bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik meydana getiriyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir. Bu değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:

(i) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya;

(ii) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik, sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa, etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

Örnek 1: X A.Ş. maddi duran varlıklar için faydalı ömür esasına göre amortisman ayırmaktadır. Maddi duran varlıkların tümü 01 Ocak 2006 tarihinde iktisap edilmiştir. Söz konusu maddi duran varlıklardan, binalar için 20 yıl, makineler için 10 yıl ve demirbaşlar için 7 yıl yararlı ömür belirlenmiştir. Şirket yönetimi, 1 Ocak 2009'da, maddi duran varlıklarının yararlı ömürlerini yeniden gözden geçirme kararı vermiştir. Bu amaçla, ilgili uzmanlar tarafından belirlenen yararlı ömürler şöyledir:

- Binalar: 15 yıl

- Makine (CNC Tezgah) : 5 yıl

- Demirbaşlar: 5 yıl.

X A.Ş. doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Şirket varlıklarının iktisap maliyetleri şöyledir:

- Binalar: 30.000 TL

- Makine (CNC Tezgah) : 20.000 TL

- Demirbaşlar: 7.000 TL

X A.Ş.'nin bu uygulaması ile maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin değiştirilmesi sonucunda 31 Aralık 2009 hesap dönemi gelir tablosu üzerindeki etkilerini hesaplayalım (söz konusu maddi duran varlıkların hurda değerlerinin önemsiz olduğu kabul edilmiştir).

Çözüm:

a) Tahminlerdeki değişiklikten önceki yıllık amortisman giderleri:

Binalar	$30.000 / 20 = 1.500$ TL
CNC Tezgah (Makine)	$20.000 / 10 = 2.000$ TL
Demirbaşlar	$7.000 / 7 = 1.000$ TL
Toplam	4.500 TL

b) 31 Aralık 2009 için varlıkların yeniden gözden geçirilen yararlı ömürleri esas alınarak hesaplanan yıllık amortismanlar şöyle olacaktır:

Binalar	$(30.000 - (1.500 \times 3)) / 15 = 1.700$ TL
CNC Tezgah (Makine)	$(20.000 - (2.000 \times 3)) / 5 = 2.800$ TL
Demirbaşlar	$(7.000 - (1.000 \times 3)) / 5 = 800$ TL
Toplam	5.300 TL.

c) Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin 2009 dönemi gelir tablosuna etkisi, $(5.300 - 4.500) = 800$ TL amortisman gideri artışı ve buna bağlı olarak aynı tutarda dönem karında azalıştır.

Örnek 2: X işletmesi 1 Ocak 2005 yılında 800.000 TL maliyet bedeli ve 10 yıl yararlı ömre sahip, 60.000 TL hurda değeri olan bir cihaz satın almıştır. Buna göre yıllık amortisman $(800.000 - 60.000) \times 0,10 = 74.000$ TL'dir.

1 Ocak 2008'de 3 yıl kullanımdan sonra, şirket cihazın yararlı ömrü ve hurda değerinin yeniden gözden geçirilmesine karar vermiştir. Teknik uzmanlar cihazın yararlı ömrünün 4 yıl, hurda değerinin 28.000 TL olduğunu belirlemişlerdir. 2008 yılı ve gelecek yıllar için makinenin amortisman tutarını hesaplayalım.

Çözüm: Revize işleminden sonra yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır:

1 Ocak 2008 Net Defter Değeri= $(800.000 - (74.000 \times 3)) = 578.000$ TL.

Revize Yıllık Amortisman= $(\text{Net Defter Değeri} - \text{Revize Hurda Değer}) / \text{Kalan Yararlı Ömür} = (578.000 - 28.000) / 4 = 137.500$ TL.

2008 yılı ve gelecek yıllar için ayrılacak amortisman tutarı 137.500 TL'dir.

4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Açıklamalar

Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı finansal tablo dipnotlarında, gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahminin mümkün olmadığı haller dışında, ayrı ayrı açıklanır.

Gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmamasından ötürü açıklama yapılmıyorsa, işletme bu durumu belirtir.

5. HATALAR

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TMS/TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.

İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemi;

(i) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya

(ii) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

5.1. Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemelere İlişkin Kısıtlamalar

Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler.

Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin

hesaplanmadığı durumlarda, işletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir).

Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme, karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler.

Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.

Geriye dönük hataların etkilerinin tutarlarının belirlenemediği durumlarda (örneğin bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması) işletme, karşılaştırmalı bilgileri mümkün olan en yakın dönemden itibaren ileriye dönük olarak yeniden düzenler. Bu nedenle varlık, yabancı kaynak ve özkaynakların yeniden belirlenecek kümülatif tutarları göz ardı edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar. Örneğin; geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltilmesi değildir.

Örnek (Mirza ve diğerleri 2006, 45-46'dan uyarlanmıştır): Yapılan denetim sonucunda X işletmesinin 2007 yılında bina için amortisman ayırmadığı, 30.000 TL tutarındaki amortisman giderinin kaydını ihmal ettiği anlaşılmıştır. Hatanın düzeltilmesinden önceki 2008 ve 2007 yılı için gelir tabloları şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	345.000	300.000
Faaliyet Giderleri	(120.000)	(150.000)
-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid.	90.000	90.000
-Genel Yönetim Giderleri	30.000	30.000
-Amortisman Giderleri	-	30.000
Vergi Öncesi Net Kar	225.000	150.000
Kurumlar Vergisi	(45.000)	(30.000)
Net Kar	180.000	120.000

X A.Ş.'nin hatalar düzeltilmeden önceki geçmiş yıllar karları (dağıtılmamış karlar)şöyledir:

	2007	2008
Yıl Başı Dağıtılmayan Karlar	45.000	225.000
Yıl Sonu Dağıtılmayan Karlar	225.000	345.000

Her iki yıl için kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

İstenen:TMS-8'e göre muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlemi gerçekleştiriniz.

Çözüm: X A.Ş.'nin TMS-8'e göre düzenlenmiş Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve muhasebe işlemleri şöyledir:

X A.Ş.'nin 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemi Gelir Tablosu

	2007	2008
Brüt Satış Karı	345.000	300.000
Faaliyet Giderleri (Pazarlama Satış, Dağıtım, Genel Yönetim ve Amortisman Giderleri)	(150.000)	(150.000)
Vergi Öncesi Net Kar	195.000	150.000
Kurumlar Vergisi	(45.000)*	(30.000)
Net Kar	150.000	120.000

*2007 yılı kurumlar vergisi düzeltme öncesi tutar kadardır. Çünkü, ilgili yılda ayrılmayan amortisman vergi kanunlarına göre sonraki yıllarda ayrılamaz.

X A.Ş.'nin 31.12.2008 Özkaynak Değişim Tablosu (Sadece Dağıtılmayan Karlar Sütunu)

	2007 (Yeniden Düzenlenmiş)	2008
Dağıtılmayan Karlar (Düzeltilmeden önce raporlanan şekliyle)	45.000	225.000
Hata Düzeltmesi,	-	(30.000)
Dönembaşı Dağıtılmayan Karlar (Yeniden Düzenlenmiş)	45.000	195.000
Net Kar	150.000	120.000
Dönemsonu Dağıtılmayan Karlar	195.000	315.000

30.000 TL tutarındaki amortisman gideri ve dağıtılmayan karlardaki azalış şu şekilde kaydedilecektir:

_____ / _____

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.* 30.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 30.00

_____ / _____

*Birikmiş amortisman ve geçmiş yıllar karları üzerindeki düzeltme 2008 yılı kayıtlarında yapılmıştır.

X A.Ş. 31 Aralık 2008'de Sona Eren Yıl için Finansal Tablo Notları

Not:2007'de 30.000 TL tutarında bir amortisman gideri kayıtlara yansıtılmamıştır. Bu hatayı düzeltmek için 2007 yılı için finansal tablolar yeniden düzenlenmiştir.

5.2.Açıklama

TMS-8'e göre, önceki dönemlere ilişkin bir hatanın düzeltilmesi ile ilgili tutar dağıtılmayan karların dönem başı tutarlarının düzeltilmesi suretiyle raporlanır. Uygulaması imkansız olmadığı sürece, karşılaştırılmalı bilgiler de yeniden düzenlenmelidir.

Yukarıdaki örnekle ilgili olarak, revize edilmiş finansal tabloların hazırlanmasındaki adımlar ve ilgili açıklamalar şöyledir:

(i) Özkaynak değişim tablosunda da sunulduğu üzere, dönembaşı dağıtılmayan karlar tutarı, hata tutarı olan 30.000 TL ile düzeltilmiştir. Vergi etkisi söz konusu değildir, çünkü vergi kanunlarımıza göre, ilgili dönemde ayrılmayan amortisman kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu durumda amortisman gideri vergi azalmasına yol açmaz.

(ii) Gelir tablosundaki karşılaştırılmalı tutarlar da aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir:

Faaliyet giderleri (düzeltme öncesi)	120.000
Düzeltilme Tutarı	30.000
Düzeltilme Sonrası Tutar	150.000

Düzeltilme Öncesi Kurumlar Vergisi	45.000
Düzeltilme Tutarı	-
Düzeltilme Sonrası Kurumlar Vergisi	45.000

Örnek 2 (Gençoğlu 2007, 80-81'den uyarlanmıştır): İşletmenin kirada bulunan binasına ait 2 yıllık kira bedeli olan 40.000 TL 01.01.2007 tarihinde peşin olarak tahsil edilmiştir. Bu işleme ilişkin kayıta tahsil edilen kira gelirinin tamamı 2007 yılına gelir olarak kaydedilmiştir. Bu durum, 2008 yılında yapılan kontrolde anlaşılmıştır. İşletmenin 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir tablosu ve dağıtılmayan karlara ilişkin bilgiler şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	120.000	220.000
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar -Yatırım Amaçlı G.menkul Gelirleri	40.000	-
Dönem Karı	160.000	220.000
Vergi Karşılıkları (% 20)	32.000	44.000
Net Kar	128.000	176.000
Dönembaşı Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	240.000	368.000
Dönemsonu Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	368.000	544.000

2008 yılına ait kira gelirinin 2007 yılına gelir kaydedilmesi dönemsellik kavramına aykırıdır. Bu muhasebe hatasının düzeltilmesi gerekir. Bu hatadan dolayı 2007 yılı gelirleri olduğundan 20.000 TL fazla gösterilmiştir. Ayrıca dönem net karı da 16.000 TL fazla gösterilmiştir.

Düzeltilme işleminde, 20.000 TL gelir 2008 yılı geliri olarak gösterilecek ve vergi etkisi düşüldükten sonra kalan tutar olan 16.000 TL geçmiş yıllar karları hesabından düşülecektir. 4.000 TL vergi karşılığı tutarı ise ertelenmiş vergi varlığı olarak 2008 yılına devredilecektir.

Düzeltilme işlemleri yapıldıktan sonra, işletmenin 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir tablosu ve dağıtılmayan karlara ilişkin bilgiler şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	120.000	220.000
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar -Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri	20.000	20.000
Dönem Karı	140.000	240.000
Vergi Karşılıkları (% 20)	28.000	48.000
Net Kar	112.000	192.000
Dönembaşı Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	240.000	352.000
Dönemsonu Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	352.000	544.000

İşlemlere ilişkin yapılacak kayıtlar şöyledir:

_____ /2008 _____	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.	16.000
283 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI HS.*	4.000
64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ HS.	20.000
_____ / _____	

*TMS-12'ye göre bu tutar 2007 yılında ödenmiş vergi olduğundan 2008 yılına vergi alacağı olarak yazılacak, daha sonra da 2008 yılı vergi karşılıkları ile gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

5.3.Önceki Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

İşletme, önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Bu düzeltmeye ile ilgili uygulama sırasında, İşletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır;

(i) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

(ii) Hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı,

a) etkilediği her bir finansal tablo kalemi için

b) Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” standardı geçerliyse asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanarak sunulmalıdır.

(iii) Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,

(iv) Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanmadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği.

Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir.

5.4.Geçmişe Dönük Uygulamada Veya Yeniden Düzenlemede Tatbik Edilememe Durumu

Bazı durumlarda önceki dönemlere veya geçmişe dönük yeniden düzenleme gerektiren geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin bilgilerin toplanması veya bu bilgilerin yeniden derlenmesi mümkün olmayabilir. İşlemlere olaylara veya şartlara ilişkin muhasebe politikasının finansal tablolara taşınması veya açıklanması sırasında genellikle tahmin yürütmek gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olaylara veya koşullara yönelik olarak aradan uzun zaman geçtiğinden tahminler çok zordur. Bu nedenle, yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmişe dönük hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin;

(i) İşlemin, olayın veya koşulun olduğu tarihe ilişkin durumu yansıtması ve,

(ii) Geçmiş döneme ilişkin finansal tabloların onaylandığı tarih itibariyle mevcut olması gerekmektedir.

Bazı tahminler için (örneğin rayiç değer tahmininin gözlemlenebilir bir

fiyat veya bilgiye dayalı olmadığı hallerde)bu tip bilgilerin ayrıştırılması uygulanabilir değildir. Geçmişe dönük olarak yeni bir muhasebe politikasının uygulanması veya hatanın düzeltilmesi, önemli bir tahminin yapılmasını gerektiriyorsa ve gerekli bilgilerin ayrıştırılması mümkün değilse geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme yapılamaz.

Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmiş döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, yönetimin geçmiş dönemdeki niyetleri veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmamalıdır. Örneğin, işletme önceki dönemlerde “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı uyarınca vadeye kadar elde tutulacak finansal varlığın değerlemesine ilişkin hatayı, daha sonraki dönemlerde söz konusu varlığı vadeye kadar elde tutmamaya karar vermişse dahi, ölçme prensibini değiştirmemelidir. Ayrıca, işletme, çalışanların hastalık izinlerine ilişkin “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” uyarınca yükümlülük hesaplamasında, geçmiş dönem finansal tablolarının onaylandığı dönemden sonra ortaya çıkan dönemlere ilişkin bilgileri, ciddi grip salgını gibi, dikkate almamalıdır.

Geçmiş dönemlere yönelik karşılaştırmalı bilgileri değiştirmek için önemli tahminlerin sıkça gerekmesi, geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerinin güvenilir şekilde düzeltilmesini veya değiştirilmesini engellemez.

6.SONUÇ

TMS-8, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlar. Bu bağlamda standart, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemekte, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektedir. Standartın uygulanması ile, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliği artacak, önceki dönem ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliği sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Barry, J.E. ve E. K. Jermakowicz, (2009), **IFRS 2008 Interpretation and Application International Financial Reporting Standards**, Wiley Inc.(electronic format).

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi Yay., İstanbul.

Mirza, A.A., G. J. Holt ve M. Orrell, (2006),**IFRS Workbook and Guide**, John Wiley& Sons Inc., USA.

TMSK,(2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS/TFRS**, TMSK Yay., Ankara.