

MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLO HATALARININ DÜZELTİLMESİ ve RAPORLANMASI

Dr. Ergün KÜÇÜK

Erciyes Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Kayseri
erg@erciyes.edu.tr

Öz

Bu çalışmanın amacı; finansal tablolarda çeşitli nedenlerden kaynaklanan hataların düzeltilmesinde uluslararası muhasebe standardının (IAS-8) öngördüğü hareket tarzını örnekler yoluyla değerlendirmektir. Özellikle de finansal tablo kullanıcılarının karar sürecini etkileyen esaslı hataların, finansal tabloların öncelikli amaçları olan “yatırımcının ihtiyacını karşılayan bilgi sunma” ve “güvenilir olma” niteliklerine zarar vermesi konuya önem kazandırmaktadır. Ayrıca esaslı hataların düzeltilmesinde yeknesaklığı sağlayacak bir uygulamanın muhasebe standartları yoluyla sağlanmaya çalışılması finansal tabloların karşılaştırılabilirlik niteliğinin güçlendirilmesi açısından önemlidir. Sermaye piyasaları gelişmiş ülke örneklerinde finansal tablolarda yapılan hatalara ilişkin düzeltmelerde meydana gelen artışların bu çalışmanın ortaya çıkmasında önemli bir etken olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Hata, Finansal Tablo, Hataların Düzeltilmesi, Muhasebe Standartları.

CORRECTION AND REPORTING OF THE FUNDAMENTAL ERRORS IN FINANCIAL STATEMENTS

Abstract

This study aims to evaluate the way that international accounting standard (IAS-8) suggests for the correction of errors in financial statements that occur for various reasons. The fact that these errors affecting the decision-making process of the users harm the primary purposes of financial statements, such as usefulness and reliability, increases the importance of this issue. Moreover, establishment of an application to provide uniformity in the correction of fundamental errors through accounting standards is crucial for the comparability of financial statements. The starting point of this study has been the increases in corrections of errors in financial statements in the countries with advanced capital markets.

Key Words: Error, Financial Statements, Correction of Fundamental Errors, Accounting Standards.

1. Giriş

İnsana ve/veya hayata dair pek çok şeyde olduğu gibi muhasebe sürecinin bir mahsulü olan finansal tablolar da hata ve yanlışlardan uzak kalamamaktadır. Finansal tablolardaki hata; muhasebe standartlarının ve/veya finansal gerçeklerin yanlış yorumlanmasından, hileden (kasıtlı hata), dikkatsizlikten veya matematiksel yanlışlıklardan kaynaklanan etkilerdir. Finansal tablolardaki esaslı (önemli) hata ise; kullanıcıların karar sürecini etkileyecek derecede önemli etkide bulunan ve tabloların güvenilir olma niteliğini ortadan kaldıran yanlışlardır¹.

Yapılan tanımdan anlaşıldığı üzere esaslı hata, muhasebe hataları içerisinde olmakla birlikte finansal tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirebilme özelliği nedeniyle diğer hatalardan ayrılmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkiliyor olması nedeniyle, esaslı hatanın düzeltilmesi önem arz etmektedir. Muhasebe hatasının esaslı olup-olmadığının belirlenmesinde pek çok faktörün dikkate alınması gerekebilir². Önemliliğin belirlenmesinde her bir hata hem ayrı ayrı hem de kümülatif olarak değerlendirilmelidir. Örneğin hatanın veya düzeltmenin faaliyet kârı ve dönem kârı kalemleri üzerindeki etkisi yanında kazanç trendi gibi hususlar üzerindeki etkileri de önemliliğin belirlenmesi açısından inceleme konusu yapılmalıdır.

Finansal tabloların öncelikli amacının, kullanıcıların (yatırımcı, kredi verenler vb.) ihtiyacını karşılamaya yönelik bilgi sunmak olduğu söylenebilir. Bu noktadan hareket eden standart koyucular, yayınlamış oldukları düzenleme ve/veya standartları bu amaca katkıda bulunabilecek tarzda kurgulamaya çalışmışlardır. Nitekim muhasebe standartlarının kuramsal (teorik) temelini oluşturan SFAC³ açıklamalarında, “finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılama” amacı vurgulanmış ve bu amacı gerçekleştirebilmek için uyulması gereken prensipler belirlemiştir. Buna göre; finansal tabloların, kullanıcıların bilgi ihtiyacını karşılayabilmesi için taşıması gereken dört nitelik vardır. Bunlar; ilişkili (relevance) ve güvenilir (reliability) olma ile karşılaştırılabilirlik (comparability) ve tutarlılık (consistency) özellikleridir.

¹ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1183; B. J. Epstein ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.798; IAS-8.

² Düzenleyici ve/veya kural koyucu organlar tarafından önemliliğin belirlenmesine ilişkin olarak ileri sürülen kuralların yeterince net olmadığına ilişkin eleştiriler vardır. Ancak yapılan ampirik bir çalışmada, finansal tablolarda hata düzeltmesi yapan işletmelerin önemliliğe ilişkin yaklaşımlarının birbirleri arasında büyük ölçüde tutarlılık gösterdiği anlaşılmıştır. Diğer taraftan bu sonucun oluşmasında (1) değişik zamanlarda finansal tablolarında esaslı hata düzeltmesi yapan işletmelerin birbirlerini etkilemesi ve (2) düzeltme konusu hata türlerinin benzer olması gibi faktörlerin katkısı olabilir Bkz. A. A. Acito, J. J. Burks ve W.B. Johnson, “Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors,” *The Accounting Review*, Vol.84, No.3, 2009, pp.684-685.

³ ABD'nin Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayınlanan Finansal Muhasebe Kavramları Bültenleridir.

Son yıllarda sermaye piyasaları gelişmiş ülke örneklerinde finansal tablolarda yapılan esaslı hatalara (kasıtlı ve/veya kasıtsız) ilişkin düzeltmelerde meydana gelen artışlar⁴, finansal tablolardaki hataların düzeltilmesinde standart bir yaklaşım tarzının belirlenmesinin önemini artırmıştır. Finansal tablolardaki muhasebe hatalarının düzeltilmesinde sağlanacak yeknesaklık, finansal tabloların hem işletmenin önceki dönem tabloları ile hem de sektördeki diğer işletmelerin tabloları ile sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilir olması açısından önemlidir. Zira karşılaştırılabilirlik, tablolardaki bilginin “yararlı” olmasına katkı sağlayan niteliksel bir finansal tablo özelliğidir. Bu nedenle, standart koyucular finansal tablo hatalarının düzeltilmesinde yeknesaklığın sağlanması amacıyla hataların düzeltilmesine yönelik belirli yaklaşımlar öngörmüşlerdir. Türkiye’de uygulamaya konan IAS⁵/IFRS⁶ uyumlu muhasebe standartlarında (TMS⁷/TFRS⁸) da finansal tablolardaki hataların düzeltilmesine ilişkin bir standart (TMS-8) yayınlanmış durumdadır. Ancak bu standardın öngördüğü yaklaşımlar ile bu yaklaşımın altında yatan teorik çerçevenin Türkiye literatüründe somut örnekler üzerinden yeterince incelendiği söylenemez. Bu nedenle, bu çalışmada, finansal tabloların temel amaçlarını ve niteliksel özelliklerini olumsuz etkileyen esaslı hataların, uluslararası muhasebe standartlarına (IAS-8 ve TMS-8) uygun olarak nasıl düzeltileceği ve raporlanacağı örnekler yoluyla açıklanacaktır. Ayrıca, bu çalışmada, IAS-8’in esaslı hataların düzeltilmesi için öngördüğü yaklaşımların altında yatan teorik çerçeve de değerlendirme konusu yapılacaktır.

2. Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Durumlar

Muhasebe standartları finansal tablolarda düzeltme gerektiren durumları iki temel kategoride ele almaktadır. Birinci kategori; muhasebe değişiklikleri olarak adlandırılmakta ve üç başlık altında toplanmaktadır⁹:

⁴ Bkz. D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1152.

⁵ International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS).

⁶ International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS).

⁷ Türkiye Muhasebe Standartları.

⁸ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS).

⁹ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1152.

Muhasebe İlkelerindeki Değişiklikler: Bir muhasebe ilkesinden¹⁰ bir diğer muhasebe ilkesine geçiş yapmaktan kaynaklanan değişikliklerdir. Stok değerlendirme yöntemi olarak LIFO¹¹, dan FIFO¹², ya geçmek bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler: Yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe düzeyinin artması nedeniyle daha önce yapılmış olan bir tahminin revize edilmesinden kaynaklanan değişikliklerdir. Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömrüne ilişkin tahminlerin revize edilmesi bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.

Raporlanan Firmalardaki Değişiklikler: İşletmenin çeşitli amaçlarla yatırımında bulunduğu hisse senetlerinin finansal tablolarda raporlanmasına ilişkin olarak kullanılan yöntemlerde¹³ (maliyet, özkaynak, tam konsolidasyon gibi) meydana gelen değişikliklerdir. Örneğin daha önceleri öz kaynak yöntemi uygulanarak değerlendirilmiş yatırımların, cari dönemde maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.

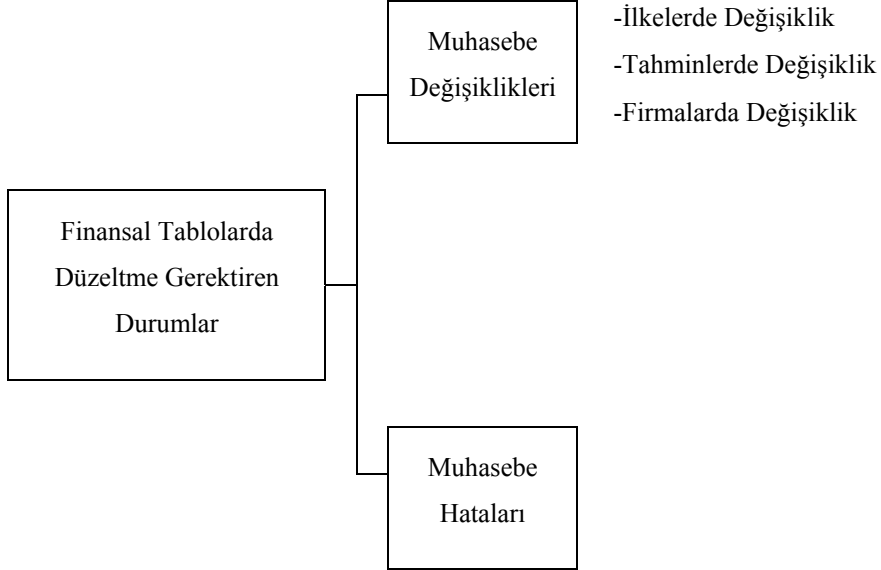
Finansal tablolarda düzeltme gerektiren durumlara ilişkin olarak muhasebe standartlarında ele alınan ikinci kategori; finansal tablolardaki hatalardır. Muhasebe standartları açısından hata; yukarıda üç başlık altında değerlendirilen muhasebe değişiklikleriyle birlikte ele alınmakla birlikte, finansal tablolarda yapılacak düzeltmelerin niteliği açısından ayrı bir kategoride ele alınmaktadır.

¹⁰ Muhasebe ilkesi kavramını; günümüzde geçerli olan uygulamalar çerçevesinde, dünya ülkelerinde kullanılmakta olan tüm muhasebe standartlarını içine alacak şekilde anlamlandırmak mümkündür. Bu çalışmanın çerçevesi açısından bu kavramı; IAS ve TMS bağlamında algılamak gerekir.

¹¹ Son Giren İlk Çıkar (Last in First Out).

¹² İlk Giren İlk Çıkar (First in First Out).

¹³ Muhasebe standartları açısından hisse senedi yatırımlarına uygulanacak muhasebe yöntemlerinin belirlenmesinde; yatırımcının amacı (yatırımın türü), yatırım yapılan şirket yönetimini etkileme gücü ve yatırımın süresi (dönem) olmak üzere üç temel kriterden hareket edildiği söylenebilir. Bkz. E. Küçük, "İştiraklerin Değerlenmesinde Özkaynak Yöntemi" *Mali Pusula Dergisi* Yıl:5 Sayı:55, 2009, ss.31. Dolayısıyla hisse senedi yatırımlarına uygulanacak muhasebe yöntemindeki değişiklik, ilgili kriterler açısından söz konusu yatırımda meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanacaktır.



Şekil 1 Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Durumlar

Hataya ilişkin yukarıda verilen tanımdan anlaşıldığı üzere muhasebe standartları açısından hatanın kasıtlı veya kasıtsız olması muhasebe standartları açısından önem taşımaz¹⁴. Hâlbuki hata ve hile ayrımı dış denetim literatürü açısından önem taşır. Zira hile (kasıtlı hata) durumunda dış denetçilerin “işletme yönetiminin dürüst olduğu” varsayımına kuşkuyla yaklaşması gerekir. Hâlbuki muhasebe standartları açısından finansal tablolarda yapılacak düzeltmenin niteliği, hata olayının kasit taşıyıp taşımadığından etkilenmez. Zira muhasebe standartları açısından kasit unsuru taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın tüm hataların düzeltilmesinde aynı adımlar izlenir¹⁵.

Muhasebe tahminlerinin revize edilmesi ile muhasebe hatalarının düzeltilmesi arasındaki temel farklılık; tahminin yapısı gereği eksik bilgiye dayalı olarak yapılıyor olmasıdır. Hâlbuki muhasebe hatasında, ilgili dönemde hâlihazırda mevcut olan bilginin finansal raporlara doğru olarak yansıtılmaması söz konusudur.

¹⁴ M. L. DeFond ve J. Jiambalvo, “Incidence and Circumstances of Accounting Errors” *The Accounting Review* Vol.66, No.3, Jul. 1991, pp.643.

¹⁵ K. L. Jones, “Improving Fraud Risk Assessment Through Analytical Procedures,” *Doctor of Philosophy*, UMI Dissertation Services, The University of Arizona, 2004, pp.8, 11-16; M. F. Zimbelman, “The Effects of SAS No.82 on Auditors’ Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions” *Journal of Accounting Research*, Vol.35, Supplement 1997, pp.76.

Muhasebe tahmininin düzeltilmesi; eksik bilginin zaman içerisinde tamamlanmasına, muhasebe hatasının düzeltilmesi ise hatanın fark edilmesine bağlıdır¹⁶.

Muhasebe ilkeleri içerisinde yer almayan bir uygulamadan muhasebe ilkeleri içerisinde yer alan bir uygulamaya geçiş; genellikle, hatanın düzeltilmesi olarak görülmektedir. Zira burada muhasebe ilkesinin seçiminde bir hata vardır. Ancak bir muhasebe ilkesinden bir diğerine geçiş, hata düzeltimi olarak kabul edilmez. Bu durum muhasebe ilkesinde yapılan bir değişiklik olarak kabul edilir¹⁷.

3. Muhasebe Kuramında Hataların Raporlanmasına İlişkin Yöntemler

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren hata ve/veya değişikliklerin raporlanmasına ilişkin olarak muhasebe kuramında yer alan yöntemler, esasında, düzeltmeden kaynaklanan etki ve/veya sonuçların hangi raporlama dönemlerinde görüleceğine bağlı olarak değişiklik gösterir. Bu konuyla ilgili yaklaşımlar aşağıda belirtilmiş olmakla birlikte, yeri gelmişken bir hususu hatırlatmak gerekir. Hem cari hem de gelecek dönemleri etkilemiş olsalar bile, muhasebe disiplini açısından asıl öncelikli durum; raporlanmış olan finansal tablolardaki esaslı hataların düzeltilmesidir. Gerçi cari ve gelecek dönemleri etkileyen hatalar da düzeltme gerektirir, ancak bunlar ilgili dönemin finansal tabloları henüz yayınlanmadığı için geçmiş dönem hataları gibi cari dönemde ayrı bir düzeltme kalemi meydana getirmezler.

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren hata ve/veya değişikliklerin raporlanmasına ilişkin olarak muhasebe kuramında üç çeşit yöntemden söz edilmektedir¹⁸:

Geriyeye Dönük Raporlama: Bu yöntemde; önceden yayınlanmış olup düzeltme (hata ve diğer değişiklik kaynaklı) gerektiren finansal tabloların, değişikliğin ve/veya hatanın etkilerinden arındırılması ve değişikliğin kümülatif etkisinin¹⁹ (düzeltme faktörü) ilgili dönemin dönem başı geçmiş yıl kârları tutarı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bu yöntemde, cari dönemde karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan geçmiş dönem tablolarının, hatadan arındırılmış olarak ve/veya değişikliğe konu olan mali olayın etkilerini gösterecek şekilde raporlanması esastır. Yapılan düzeltme hatadan kaynaklanıyorsa, finansal tablolardaki hatalar düzeltilerek rapor-

¹⁶ B. J. Epstein ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.810.

¹⁷ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1183; Epstein, B. J. ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.798.

¹⁸ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1153; B. J. Epstein ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.800.

¹⁹ Kümülatif etki; muhasebe değişikliğinin doğurmuş olduğu kümülatif bir tutar olup, düzeltilmesi gereken kalemleri olması gereken tutara ulaştıran bir düzeltme rakamını ifade eder.

lanır. Yapılan düzeltmeler diğer muhasebe değişikliklerinden kaynaklanıyorsa, finansal tablolar yeni benimsenen yaklaşım eskiden beri kullanılıyormuş gibi yayınlanır. Bu durumda cari dönemde karşılaştırma amaçlı olarak sunulan önceki dönem tabloları, yeni benimsenen politikaya uygun olarak düzenlenir veya hatanın etkilerinden arındırılır.

Geriyeye dönük raporlama yönteminde hatanın (ve/veya diğer tür değişikliklerin) yol açtığı kümülatif etkiler, hatanın gerçekleştiği dönem ile ilişkilendirilmez. Ancak hatanın (ve/veya diğer tür değişikliklerin) gerçekleştiği dönem finansal tabloları hatanın etkilerinden arındırılır. Ancak bu etkiler bir sonraki dönem tablolarına genellikle geçmiş yıl kârları kalemi yoluyla taşınmış olduğu için bu kalemin kümülatif etki (düzeltme faktörü) tutarı ile ilişkilendirilerek hatanın etkilerinden arındırılması gerekir. Geriyeye dönük raporlama yönteminde kümülatif etki, hatanın gerçekleştiği dönemden sonra gelen dönemin dönem başı geçmiş yıl kârları kalemiyle ilişkilendirilir.

Kümülatif etkinin ilişkilendirileceği dönemin belirlenmesinde iki ihtimal söz konusudur. Değişiklik ve/veya hatadan kaynaklanan kümülatif etkiler cari dönemden bir önceki dönemden kaynaklanıyor ise, bu etki cari yılın dönem başı dağıtılmamış kârlar tutarında bir düzeltme olarak gösterilir. Kümülatif etki, karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan finansal raporların ait olduğu dönemlerden daha eski dönemlerden kaynaklanıyor ise, bu etki halihazırda yayınlanan en eski tarihli finansal tablonun dönem başı geçmiş yıl kârları tutarıyla ilişkilendirilir.

Geriyeye dönük raporlama yönteminin en önemli özelliği tutarlılık ilkesine olan bağlılığıdır. Zira bu yaklaşımda önceki dönemlere ait finansal tabloların düzeltilerek (hata ve diğer değişiklik kaynaklı) raporlanması söz konusudur.

Cari Dönemde Raporlama: Bu yönteme göre; düzeltmeden kaynaklanan kümülatif tutar, cari yılın gelir tablosunda olağan dışı bir kalem olarak gösterilir. Diğer bir deyişle düzeltmenin önceki dönemlerin geliri üzerindeki etkisi, sadece cari yılın gelir tablosunda gösterilir. Bu durumda önceki dönem finansal tablolarında bir değişiklik yapmaya gerek yoktur.

Cari dönemde raporlama yönteminin savunucuları, geçmiş dönem finansal tablolarının düzeltilmesinin finansal raporlamaya yönelik güveni zedeleyebileceğini ileri sürmektedir. Ayrıca geriyeye dönük raporlamanın maliyeti bazı durumlarda oldukça yüksek olabilmekte, bazı durumlarda ise geriyeye dönük değişikliğin etkisini hesaplamak mümkün olmamaktadır. Özellikle geçmiş yıl kârları üzerinden çeşitli kesimlere yapılan kâr dağıtımlarının, geriyeye dönük uygulamada yol açabileceği hukuki ve pratik bazı zorluklar vardır. Bu durum cari dönemde raporlama uygulamasında ortaya çıkmamakta ve bu yaklaşımın avantajlarından birisini oluşturmaktadır.

Geleceğe Yönelik Raporlama: Bu yönteme göre; ne önceki dönemlerin finansal tablolarında bir değişiklik yapılmakta ne de cari dönemin gelir tablosunda

değişikliğin yol açtığı etkiyi dönemin kârıyla (veya zararıyla) ilişkilendiren kümülatif bir tutar yer almaktadır. Diğer bir deyişle önceki dönem finansal tabloları olduğu gibi bırakılmakta, cari dönemin gelir tablosunda değişimin etkisine ilişkin bir tutar yer almamaktadır. Bu yaklaşımın taraftarları, cari dönemin gelir tablosunda geçmişe ilişkin bir tutarın yer almasının uygun olmayacağını ileri sürerler. Zira bu tutarın cari yılın geliri veya iktisadi olaylarıyla ilişkisi ya yoktur ya da bu ilişki yok denecek kadar azdır.

TMSK²⁰, IASB²¹ ve FASB²²'in yayınlamış olduğu standartlara bakıldığında, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler²³ hariç olmak üzere, finansal tablolardaki hatalardan ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmelerde ilke olarak geriye dönük raporlama yönteminin benimsendiği görülmektedir²⁴. Bunun nedeni, karşılaştırılabilirlik ilkesinden hareketle, geriye dönük raporlama yönteminin finansal tablo kullanıcılarına daha işe yarar bilgi sunabilmesiyle açıklanabilir.

4. Geriye Dönük Raporlamanın Sınırları

Muhasebe standartlarına göre hataların düzeltilmesinde esas alınan yöntemlerden birisi olması ve yöntemin uygulanması esnasında gerekli olan verilerin tümünün net bir şekilde temin edilememesi nedeniyle, uygulamada, geriye dönük raporlama uygulamasına bazı sınırlamalar getirilmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen hallerin bir veya birkaçıyla karşılaşıldığı durumlarda geriye dönük raporlama yöntemi uygun olan en eski dönemden itibaren uygulanacaktır²⁵.

- i. Geriye dönük uygulamanın etkilerinin belirlenememesi
- ii. Geriye dönük uygulamanın, geçmiş bir dönemde yönetimin niyetiyle ilgili varsayımlarda bulunmayı gerektirmesi
- iii. Geriye dönük uygulamanın, önceki dönemlerden birisine ilişkin önemli tahminlere ihtiyaç duyması ve bu tahmine ilişkin gerekli bilginin güvenilir olarak elde edilememesi.

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren hataların sınıflandırılması, finansal tablo hataları hakkında genel bir fikir edinebilmek açısından yararlı olabilir.

²⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu.

²¹ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board).

²² ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board).

²³ Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerde geleceğe yönelik raporlama yöntemi benimsenmiştir.

²⁴ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1154; B. J. Epstein ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.800.

²⁵ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1162.

5. Düzeltmeye Tabi Hata Türleri

Esaslı hatalar, genellikle, varlıklar ile gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesine neden olan hata türlerinden kaynaklanmaktadır. Nitekim uygulama üzerine yapılan araştırmalar bu iddiayı destekler niteliktedir. Örneğin Kinney ve McDaniel (1989) tarafından bir önceki dönem finansal tablolarında düzeltmede bulunan şirketler üzerine yapılan bir çalışmada, şirketlerin neredeyse hepsi fazla beyan edilmiş kazançlarını düzeltmiştir²⁶. Bu sonuç özellikle kasıtlı hataların esaslı hatalar içerisinde önemli bir paya sahip olduğu fikrini destekler mahiyettedir. Uygulamada hatalar, genellikle, varlıklar ile gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesi türünden olsa da, bunun tam tersinin amaçlanması da söz konusu olabilir²⁷. Bilanço hesaplarının yanlış bir şekilde sınıflandırılması gibi hatalar önemli sayılmamakla birlikte, bu tür hataların da çok kullanılan bazı finansal oranlar üzerinde önemli olumsuz etkileri olabilmektedir. Ayrıca bazı hataların ileride çok daha önemli olumsuz sonuçlar doğurabilecek iç kontrol zayıflıklarının işareti olması da mümkündür²⁸.

Genel olarak muhasebe hatalarının türlerini altı başlıkta toplamak mümkündür²⁹:

- i. Muhasebe ilkeleri içerisinde yer almayan bir uygulamadan muhasebe ilkeleri içerisinde yer alan bir uygulamaya geçiş. Örneğin nakit esasından tahakkuk esasına geçiş yapmak.
- ii. Gerçekçi olmadığı açık olan muhasebe tahminlerindeki değişiklikler. Tahminin yapıldığı zaman ve koşullarda makul olan tahminler bu kapsamda değerlendirilmez.
- iii. Gerçeklerin saptırılması. Örneğin amortisman oranının hesaplanmasında önemli tutarlarda hurda değeri olan bir varlığın bu değerinin dikkate alınmaması.
- iv. Aktifleştirilmesi gereken bir maliyetin giderleştirilmesi veya giderleştirilmesi gereken bir maliyetin aktifleştirilmesi.
- v. Bazı gelir ve giderlerin tahakkukunda ve/veya aktifleştirilmesinde yapılan hatalar.
- vi. Matematiksel hatalar.

Muhasebe hatalarının düzeltilmesinde muhasebe standartlarının öngördüğü hareket tarzı esas alınır. Ancak bazı durumlarda uygulamaya konu olan mali olay-

²⁶ Skousen, C. J., "An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors," *Doctor of Philosophy*, UMI Dissertation Services, Oklahoma State University, 2004, pp.9.

²⁷ Örneğin, kazanç yönetimi uygulamaları çerçevesinde kârlı geçen bir dönemin sonunda işletme kârının gerçekte olduğundan daha düşük gösterilmesi söz konusu olabilir.

²⁸ D. E. Kieso, J. J. Weygandt ve T. D. Warfield. *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, New York, 2008, pp.1167.

²⁹ D. E. Kieso, et.al, pp.1167.

lara ilişkin olarak muhasebe standartları, alternatif hareket tarzlarının uygulanmasına imkân tanıyabilmektedir.

6. Muhasebe Standartlarına Göre Hataların Düzeltilmesinde Benimsenebilecek Yaklaşımlar

Türkiye’de uygulanan muhasebe standartlarının (TMS/TFRS) Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle uluslararası muhasebe standartlarını (IAS/IFRS) esas aldığı dikkate alınacak olursa, bu çalışmada hataların düzeltilmesinde esas alınacak muhasebe standardını IAS-8 olarak belirlemek uygun olacaktır. IAS-8’e göre; muhasebe hatalarının düzeltilerek raporlanmasında işletmelerin tercih edebileceği iki yaklaşım vardır.

6.1. Standart Yaklaşım

IAS-8’in muhasebe hatalarının düzeltilerek raporlanmasında öngördüğü ilk seçenek standart yaklaşım (benchmark treatment) olarak adlandırılmaktadır. Standart yaklaşımın özelliği, “geriye dönük raporlama” yöntemini benimsemiş olmasıdır. Standart yaklaşımda, karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan bir önceki dönem tabloları hatadan arındırılmış olarak yayınlanır. Bu arada cari dönemin başındaki geçmiş yıl kârları tutarı halen esaslı hatanın etkilerini üzerinde taşımaktadır. Bu nedenle, geçmiş dönemlere ilişkin hatanın düzeltilebilmesi için cari dönemin başı itibariyle “geçmiş yıl kârları” rakamını düzeltecek kümülatif etkinin belirlenmesi gerekir. Bu sayede geçmiş yıl kârları tutarı da düzeltme faktörü olan kümülatif etki yoluyla hatadan arındırılmış olacaktır.

Eğer hata karşılaştırmalı tabloların ait olduğu dönemlerden önceki dönemlere ilişkin ise; kümülatif etki, karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanmış olan en eski dönemin, dönem başı geçmiş yıl kârları tutarı ile ilişkilendirilir. Bu sayede esaslı hatanın geçmiş dönem kârları tutarı üzerindeki etkisi ortadan kaldırılmış olur³⁰.

Esaslı hatanın düzeltilmesi işleminde standart yaklaşımın öngördüğü hususlar aşağıda özetlenmiştir³¹:

- i. Hatanın niteliği finansal tablo dipnotlarında açıklanır.
- ii. Cari döneme ve/veya karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan dönemlere ilişkin kümülatif etki belirlenir.
- iii. Karşılaştırmalı tabloların ait olduğu dönemlerden önceki dönemlere ilişkin kümülatif etki belirlenir.
- iv. Karşılaştırmalı tabloların tespit edilen esaslı hatadan arındırılarak sunulmuş olduğu dipnotlarda açıklanır.

³⁰ B. J. Epstein ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002, pp.810.

³¹ Epstein ve Mirza, pp.810.

- v. Düzeltilme işleminin uygulanabilir olmadığı durumlarda ilgili husus dipnotlarda belirtilir.

Esaslı hataların düzeltilmesinde IAS-8'in finansal tablo hazırlayıcılarının tercihine sunduğu alternatif yöntem aşağıda açıklanmıştır.

6.2. Alternatif Yaklaşım

IAS-8'in muhasebe hatalarının düzeltilerek raporlanmasında öngördüğü ikinci seçenek alternatif yaklaşım (allowed alternative treatment) olarak adlandırılmaktadır. Alternatif yaklaşımın özelliği, "cari dönemde raporlama" yöntemini benimsemiş olmasıdır. Alternatif yaklaşımda, geçmiş dönemlere ilişkin esaslı bir hatanın düzeltilmesinden kaynaklanan kümülatif etki, cari dönemin kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Hâlbuki standart yaklaşımda kümülatif etki, cari dönemin dönem başı "geçmiş yıl kârları" rakamını düzeltmede kullanılmaktadır. Ayrıca alternatif yaklaşımda karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan bir önceki dönem tabloları hatadan arındırılmaz. Diğer bir deyişle alternatif yaklaşımda karşılaştırma amaçlı olarak yayınlanan bir önceki dönem tabloları daha önce raporlandığı gibi hatalı bir şekilde raporlanmakta, düzelmenin etkisi sadece cari yılın dönem kâr veya zararı tutarı üzerinde görülmektedir.

IAS-8'e göre; alternatif yaklaşım benimsenerek raporlanan karşılaştırmalı tablolara ek olarak (uygulanabilirlik açısından sıkıntı olmamak şartıyla) standart yaklaşımla hazırlanmış tabloların da raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle alternatif yaklaşımda raporlama konusu bir döneme ilişkin iki farklı tablo yayınlanmış olmaktadır. Bu sayede finansal tablo kullanıcıları hem standart hem de alternatif yaklaşımla hazırlanmış tabloları bir arada değerlendirebileceklerdir.

Esaslı bir hatanın düzeltilmesi işleminde alternatif yaklaşımın öngördüğü hususlar aşağıda özetlenmiştir:

- i. Hatanın niteliği finansal tablo dipnotlarında açıklanır.
- ii. Düzeltme konusu kümülatif etki, cari dönemin kâr veya zarar rakamının hesaplanmasında dikkate alınır.
- iii. Standart yaklaşıma göre hazırlanan tablolarda yer alan kümülatif etki, bu yaklaşımın öngördüğü şekilde belirlenerek raporlanır.
- iv. Standart yaklaşıma göre hazırlanacak tablolar uygulanabilir bulunmaz ise, bu durum dipnotlarda belirtilmelidir.

Alternatif yaklaşım; özellikle, karşılaştırma amaçlı yayınlanan geçmiş dönem tablolarının daha önceki dönemde yayınlandığı şekliyle (hatalı olsa bile) raporlanmasını zorunlu tutan ülke uygulamalarında daha yaygın kullanım imkânı bulabilir.

7. Esaslı Hataların Muhasebe Standartlarına Göre Düzeltilmesine İlişkin Örnek

20X2 yılında ABC şirketinin muhasebe elemanı yeni inşa edilmiş bir bina için 20X1 yılında 20.000 TL tutarında amortisman gideri kaydının yapılmadığını fark etmiştir. Şirketin ilgili dönemlerde raporladığı tablolarda yer alan bilgiler aşağıda sunulmuştur³².

ABC İşletmesi		
Gelir Tablosu (İlgili Kısımlar)		
	20X2	20X1
Brüt Satış Kârı.....	200.000	230.000
Faaliyet Giderleri (Bina Amortismanı dâhil).	(80.000)	(80.000)
Faaliyet Kârı.....	120.000	150.000
Vergi.....	(20.000)	(30.000)
Net Dönem Kârı.....	100.000	120.000
Geçmiş Yıllar Kârları, dönem başı.....	150.000	30.000
Geçmiş Yıllar Kârları, dönem sonu.....	250.000	150.000

*Vergi oranı her iki dönem için de % 20'dir.

ABC işletmesi IAS-8'in öngördüğü standart yaklaşıma göre finansal tablolarını düzeltmek için 20X2 yılı sonu itibariyle yayınlayacağı finansal tablo setinde karşılaştırma tutarlarını aşağıdaki şekilde raporlayacaktır.

7.1. Standart Yaklaşıma Göre

Standart yaklaşımda finansal tablolar hata yapılmamış olsaydı nasıl raporlanacak idiyse o şekilde raporlanır. Diğer bir deyişle, 20X1 dönemindeki hata, karşılaştırma amaçlı olarak sunulmuş olan bu dönemin tablolarından çıkarılır. Bu nedenle 20X1 dönemi için daha önce 120.000 TL olarak açıklanan kâr, düzeltme sonucunda 104.000 TL olarak açıklanacaktır. Düzeltme sonucunda 20X1 döneminin net kârının 16.000 TL azaldığı anlaşılmaktadır. Söz konusu 16.000 TL'lik net azalmanın üzerinde iki değişikliğin etkisi vardır. Birincisi; faaliyet kârını 150.000 TL'den 130.000 TL'ye düşüren 20.000 TL'lik amortisman gideri söz konusudur. İkincisi; 20X1 dönemine ilişkin faaliyet karında meydana gelen 20.000 TL azalış,

³² Epstein ve Mirza, pp.803.

vergiyi de 4.000 TL (30.000–26.000) tutarında azaltmıştır. Faaliyet giderlerinde meydana gelen 20.000 TL artış, bu tutar kadar dönem kârını düşürmekte iken; vergide meydana gelen 4.000 TL azalış, bu tutar kadar dönem net kârını artırıcı etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla iki değişikliğin 20X1 dönemi üzerindeki net etkisi, dönem net kârı üzerinde 16.000 TL tutarında azalış doğurmuş olmaktadır.

ABC İşletmesi

Düzeltilmiş Gelir Tablosu (İlgili Kısımlar)

	20X2	20X1 (Düzeltilmiş)
Brüt Satış Kârı.....	200.000	230.000
Faaliyet Giderleri (Amortisman dâhil).....	(80.000)	(100.000)
Faaliyet Kârı.....	120.000	130.000
Vergi.....	(20.000)	(26.000)
Net Dönem Kârı	100.000	104.000

*Vergi oranı her iki dönem için de % 20'dir.

Hatanın gerçekleştiği 20X1 döneminde fazla raporlanan 16.000 TL (120.000–104.000) tutarındaki net kâr (kümülatif etki) nedeniyle, 20X2 dönemine ilişkin dönem başı geçmiş yıl kârları bu rakam kadar fazlalık taşımaktadır. Bu tutarın 20X2 dönemi dönem başı geçmiş yıl kârları rakamından düşülerek düzeltilmesi gerekir. Bu durumda 20X2 dönemine ilişkin dönem başı geçmiş yıl kârları kalemi hatanın etkilerinden arındırılmış olacaktır.

Örneğimizde, hatanın gerçekleştiği dönem, karşılaştırmalı tabloların ait olduğu 20X1 dönemine denk gelmiştir. Hâlbuki esaslı hata 20X1 döneminden önce gerçekleşmiş de olabilirdi. Örneğin 20X0 döneminde gerçekleşmiş olan bir hata, 20X2 döneminde fark edilmiş olsaydı ne tür bir yol izlenecekti? Bu durumda da sadece 20X1 ve 20X2 dönemlerine ilişkin finansal tablolar yayımlanacaktır. Esaslı hata 20X0 dönemine ait olduğu için 20X1 yılına ilişkin dönem net kârı rakamında bir değişiklik olmayacaktır. Ancak 20X0 dönemine ilişkin hata, geçmiş yıl kârları kalemiyle raporlamaya konu olan dönemlere taşınmıştır. Bu nedenle esaslı hatanın geçmiş yıl kârları üzerindeki kümülatif etkisi, 20X1 dönemindeki dönem başı geçmiş yıl kârları kaleminde düzeltme yapılarak giderilmelidir.

ABC İşletmesi
Düzeltilmiş Öz Kaynaklarda Değişim Tablosu (İlgili Kısımlar)

	20X2	20X1
Geçmiş Yıl Kârları (Daha önceden raporlanmış)	150.000	30.000
Düzeltilme Faktörü (Kümülatif Etki)(Bkz. Not 1)	(16.000)	---
Geçmiş Yıl Kârları, Dönem Başı.....	134.000	30.000
Net Dönem Karı.....	100.000	104.000
Geçmiş Yıllar Kârları, dönem sonu.....	234.000	134.000

Not 1: İşletme 20X1 yılında binalara ilişkin olarak 20.000 TL tutarındaki amortisman giderini kayda almayı sehven unutmuştur. Bu nedenle karşılaştırma amaçlı olarak raporlanan 20X1 yılına ait finansal tablolar bu hatadan arındırılmış bir şekilde yayınlanmıştır.

7.2. Alternatif Yaklaşım Göre

Alternatif yaklaşımda, geçmiş dönemlere ilişkin esaslı bir hatanın düzeltilmesinden kaynaklanan kümülatif etki, cari dönemin kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınır. Diğer taraftan, esaslı hatanın gerçekleştiği 20X1 dönemine ait tablolar daha önce yayınlandığı şekliyle esaslı hatayı içerecek şekilde raporlanır. Alternatif yaklaşımda ilgili tutarları düzeltmeyi sağlayacak kümülatif etki, cari dönemin kârını (vergi öncesi) belirlemede kullanılmaktadır.

Alternatif yaklaşımda hatanın etkisi cari dönemin faaliyet kârıyla ilişkilendirildiğinden dolayı, geçmiş yıl kârları tutarının düzeltilmesi, cari yılın (20X2 yılının) net dönem kârının 20X2 yılı dönem başı geçmiş yıl kârları rakamına eklenmesiyle sonuçlanmaktadır. Diğer bir deyişle 20X2 yılı dönem kârının hesaba katılmasıyla birlikte 20X2 yılı dönem sonu geçmiş yıl kârları gerçek durumu yansıtır hale gelmektedir.

ABC İşletmesi
Düzeltilmiş Gelir Tablosu (İlgili Kısımlar)

	20X2	20X1	Proforma	
			(Düzeltilmiş) 20X2	(Düzeltilmiş) 20X1
Brüt Satış Kârı.....	200.000	230.000	200.000	230.000
Faaliyet Giderleri (Amortisman dâhil).....	(80.000)	(80.000)	(80.000)	(100.000)
Düzeltilme Faktörü (Kümülatif Etki)(Bkz. Not 1)	(20.000)	---	---	---
Faaliyet Kârı.....	100.000	150.000	120.000	130.000
Vergi (%20) (Düzeltilme Etkisinden Arındırılmış)	16.000	30.000	20.000	26.000
Net Dönem Kârı.....	84.000	120.000	100.000	104.000

Not 1: İşletme 20X1 yılında binalara ilişkin olarak 20.000 TL tutarındaki amortisman giderini kayda almayı sehven unutmuştur. Hatanın etkisi 20X2 döneminin faaliyet kârıyla ilişkilendirilerek giderilmiştir. Proforma tablolar ise esaslı hatanın gerçekleştiği 20X1 dönemi tablosu düzeltilerek yayınlanmıştır.

ABC İşletmesi
Düzeltilmiş Öz Kaynaklarda Değişim Tablosu (İlgili Kısımlar)

	20X2	20X1	Proforma	
			(Düzeltilmiş) 20X2	(Düzeltilmiş) 20X1
Geçmiş Yıl Kârları (Daha önceden raporlanmış).	150.000	30.000	150.000	30.000
Düzeltilme Faktörü (Kümülatif Etki)(Bkz. Not 1).	---	---	(16.000)	---
Geçmiş Yıl Kârları, Dönem Başı.....	150.000	30.000	134.000	30.000
Net Dönem Kârı.....	84.000	120.000	100.000	104.000
Geçmiş Yıl Kârları, Dönem Sonu.....	234.000	150.000	234.000	134.000

Not 1: İşletme 20X1 yılında binalara ilişkin olarak 20.000 TL tutarındaki amortisman giderini kayda almayı sehven unutmuştur. Hatanın etkisi 20X2 döneminin faaliyet kârıyla ilişkilendirilerek giderilmiştir. Proforma tablolar ise esaslı hatanın gerçekleştiği 20X1 dönemi tablosu düzeltilerek yayınlanmıştır.

Alternatif yaklaşımda, hatanın gerçekleştiği dönem ile karşılaştırmalı tabloların ait olduğu dönemlerin farklı olması yöntemin uygulanışı üzerinde herhangi bir etkide bulunmaz. Örneğin 20X0 döneminde gerçekleşmiş olan bir hata, 20X2 döneminde fark edilmiş olabilirdi. Bu durumda hatanın kümülatif etkisinin cari dönem olan 20X2 yılının dönem kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınacağı açıktır.

8. Sonuç ve Değerlendirme

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren durumlar iki ana başlık altında değerlendirilebilir. Birincisi; muhasebe değişiklikleri olarak adlandırılmakta ve üç alt başlıkta toplanmaktadır. Bunlar; muhasebe ilkelerindeki değişiklikler, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve raporlanan firmalardaki değişikliklerdir. İkinci ana başlık ise, yayınlanmış finansal tablolardaki her türlü (kasıtlı ve kasıtsız) muhasebe hatalarıdır.

Muhasebe standartlarında hata; yukarıda üç başlık altında değerlendirilen muhasebe değişiklikleriyle birlikte ele alınmakla birlikte, finansal tablolarda yapılacak düzeltmelerin niteliği açısından ayrı bir kategoride ele alınmaktadır. Muhasebe standartları açısından hata; finansal tablolarda muhasebe ilkelerinin ve/veya finansal gerçeklerin yanlış yorumlanmasından, hileden, dikkatsizlikten veya matematiksel yanlışlıklardan kaynaklanan etkilerdir. Esaslı hata ise; kullanıcıların karar sürecini etkileyecek derecede finansal tablolara önemli etkide bulunan ve tabloların güvenilir olma niteliğini ortadan kaldıran yanlışlardır.

Finansal tablolarda düzeltme gerektiren hata ve/veya değişikliklerin raporlanmasına ilişkin olarak muhasebe kuramında yer alan yaklaşımlar, esasında düzeltmeden kaynaklanan etki ve/veya sonuçların hangi raporlama dönemlerinde görüleceğine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren hata ve/veya değişikliklerin raporlanmasına ilişkin olarak muhasebe kuramında üç çeşit yöntemden söz edilmektedir. Bunlar; geriye dönük raporlama, cari dönemde raporlama ve geleceğe dönük raporlama yöntemleridir.

Türkiye’de geçerli olan muhasebe standartları da dâhil olmak üzere, finansal tablolardaki hatalardan kaynaklanan düzeltmelerde ilke olarak geriye dönük raporlama yönteminin benimsendiği söylenebilir. Diğer taraftan, Türkiye örneğinin temel aldığı IASB’nin ilgili standardına (IAS-8) bakıldığında, uygulayıcılara cari dönemde raporlama yöntemini temel alan alternatif bir yaklaşımı tercih etme imkanının da tanındığı anlaşılmaktadır. Ancak uygulayıcılar açısından alternatif yaklaşımın kullanımı çok da pratik gözükmemektedir. Zira bu yaklaşımda, karşılaştırma amaçlı olarak, standart yaklaşıma göre hazırlanmış tabloların da hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenle alternatif yaklaşım, özellikle, karşılaştırma amaçlı yayınlanan geçmiş dönem tablolarının daha önceki dönemde yayınlandığı şekliyle raporlanmasını zorunlu tutan ülke uygulamalarında daha yaygın kullanım imkânı bulabilir.

KAYNAKÇA

- Acito, A.A., J.J. Burks ve W.B. Johnson, “Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors,” *The Accounting Review*, Vol.84, No.3, 2009, pp.659-688.
- DeFond, M. L. ve J. Jiambalvo, “Incidence and Circumstances of Accounting Errors” *The Accounting Review* Vol.66, No.3, Jul. 1991, pp.643-655.
- Epstein, B. J. ve A. A. Mirza, *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons Inc., New York, 2002.
- IAS-8 (International Accounting Standard 8), Accounting Policies Changes in Accounting Estimates and Errors, September 2009, Erişim Adresi: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias8_en.pdf, Erişim Tarihi: 19.03.2011.
- Jones, K. L., “Improving Fraud Risk Assessment Through Analytical Procedures,” *Doctor of Philosophy*, UMI Dissertation Services, The University of Arizona, 2004.
- Kieso, D. E., J. J. Weygandt ve T. D. Warfield, *Intermediate Accounting*, Twelfth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 2008.
- Küçük, E., “İştiraklerin Değerlenmesinde Özkaynak Yöntemi” *Mali Pusula Dergisi* Yıl:5 Sayı:55, Temmuz 2009, ss.28-39.
- Skousen, C. J., “An Empirical Investigation of the Relevance and Predictive Ability of the SAS 99 Fraud Risk Factors,” *Doctor of Philosophy*, UMI Dissertation Services, Oklahoma State University, 2004.
- TMSK, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)*, TMSK Yayınları:4, Ankara, 2009.
- Zimbelman, M. F., “The Effects of SAS No.82 on Auditors’ Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions” *Journal of Accounting Research*, Vol.35, Supplement 1997, pp.75–97.