

TMS 8

MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 51 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 80 sıra no’lu,
 4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 109 sıra no’lu,
 5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 180 sıra no’lu,
 6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 7. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci ise değişiklikler doğrudan TMS 8 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, üçüncü değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 8’in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 8’in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 8 (TMS 8)

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar

Amaç

1. 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.
2. Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin açıklamalar dışında diğer muhasebe politikalarına yönelik açıklanması gereken hususlar TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardında belirtilmektedir.

Kapsam

3. Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır.
4. Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmiş dönük düzeltmelerin vergi etkileri, “TMS 12 Gelir Vergileri” standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.

Tanımlar

5. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

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 bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS); Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) benimsediği standartları ve yorumları içermektedir. Bunlar;

- (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nı,
- (b) Türkiye Muhasebe Standartları’nı ve
- (c) Yorumları’nı içermektedir.

İhmaller veya finansal tablo kalemleriyle ilgili yanlış bilgilendirmeler, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı ekonomik kararlarını tek başına veya toplu halde etkiliyorlarsa önemli olarak değerlendirilir. Önemlilik, ihmalin büyüklüğüne ve niteliğine göre veya yanlış bilginin yorumlandığı ortamdaki koşullara göre değişebilir. Büyüklük ve söz konusu kalemin niteliği veya her iki hususun bileşimi, önemlilik kavramının belirleyici faktörü olabilir.

Geçmiş dönem hataları; İşletmenin 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.

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

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,
 - (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.
6. 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. Dolayısıyla, söz konusu değerlendirme, bu tanıma uygun finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını ne şekilde etkileyeceği göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.

Muhasebe Politikaları

Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

7. Bir Standart veya Yorum, bir işleme, olaya veya koşula özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ilişkin muhasebe politikası, bu Standart veya Yorum dikkate alınarak uygulanmalıdır.
8. 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.
9. Standartlar, bunlarda yer alan hükümlerin uygulanmasında işletmelere yardımcı olmak üzere çeşitli Rehberler ile birlikte yayımlanmaktadır. Sözü edilen Rehberlerin, ilgili bulunduğu Standartın ayrılmaz bir parçası niteliğinde olup olmadığı bu Rehberlerde belirtilmektedir. Söz konusu Rehberlerden, Standartların ayrılmaz parçası niteliğinde olmayanlar finansal tablolar açısından bir gereklilik oluşturmaz.
10. İşlemler, olaylar ve koşullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa, İşletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin;
 - (a) Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,

(b) Güvenilir,

- (i) İşletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren,
- (ii) İşlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan,
- (iii) Tarafsız,
- (iv) İhtiyatlı,
- (v) Tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış, nitelikte olmasını sağlamalıdır.

11. İşletme yönetimi, 10 uncu Paragrafta belirtilen kararın uygulanmasında; sırasıyla aşağıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdır:

- (a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve
- (b) Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını.

12. Paragraf 10'a dayanarak karar verilirken, İşletme Yönetimi, Paragraf 11'de sıralanan kaynaklarla çalışmadıkları sürece, diğer muhasebe literatürünü ve 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.

Muhasebe politikalarının tutarlılığı

13. 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.

Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir:

- (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.

15. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla işletmenin zaman içindeki finansal tablolarını karşılaştırabilme olanağına sahip olmalıdır. Bu nedenle, bir muhasebe politikasındaki değişiklik Paragraf 14'de belirtilen durumlardan birini karşılamadığı sürece, her ara dönemde ve her hesap döneminde aynı muhasebe politikaları uygulanmalıdır.

16. Aşağıdakiler muhasebe politikalarında değişiklik sayılmaz;

- (a) Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
- (b) Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması

17. 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.

18. Paragraf 17'de belirtilen muhasebe politikasındaki değişiklik için Paragraf 19-31'deki açıklamalar geçerli değildir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

19. 23 üncü Paragraftaki açıklamalara bağlı olarak;
 - (a) Bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
 - (b) İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.
20. Bu Standarda göre, bir TMS/TFRS'nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.
21. Bir işleme, olaya veya koşula uygun bir TMS/TFRS'nin olmaması durumunda, işletme yönetimi 12 nci Paragrafa 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 değişikliği isteğe bağlı değişiklik olarak muhasebeleştirilmeli ve açıklanmalıdır.

Geçmişe Dönük Uygulama

22. Paragraf 23'e tabi olarak, muhasebe politikalarındaki değişiklik Paragraf 19'un a veya b maddelerine uygun olarak geçmişe dönük 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.

Geçmişe Dönük Uygulamadaki Kısıtlamalar

23. 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.
24. Bir veya birden çok döneme ilişkin karşılaştırmalı bilginin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişiklikle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, İşletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibariyle ki bu cari dönem olabilir varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır.
25. 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.
26. 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 kümülatif 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.
27. 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, Paragraf 25'e uygun şekilde, 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. Paragraf 50-53, yeni bir muhasebe politikasının hangi durumlarda bir ya da daha fazla geçmiş döneme uygulanmaz olduğuna açıklık getirmektedir.

Açıklamalar

28. Yeni bir TMS/TFRS'yi uygulamanın cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu hallerde bu etkinin gelecek dönemlere de etkisi olabileceği durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının

mümkün olmadığı durumlar haricinde, işletme aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır;

- (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,
 - (i) Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve
 - (ii) 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 ve
- (h) 19 uncu Paragrafın (a) ve (b) bentlerine göre 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.

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

29. 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;

- (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:
 - (i) Her bir finansal tablo kalemi için ve
 - (ii) Şirket için "TMS 33 Hisse Başına Kazanç" Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları
- (d) Mümkün olduğu ölçüde sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları ve
- (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.

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

30. 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.

31. 30 uncu Paragrafın gerektirdiği şekilde, işletme aşağıdaki hususların açıklanmasını dikkate almalıdır:

- (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) (i) TMS/TFRS'nin ilk uygulamanın işletmenin finansal tablolarındaki beklenen etkileriyle ilgili açıklama veya
- (ii) Söz konusu etki biliniyorsa veya güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa etkinin tutarı açıklanmalıdır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

32. Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;
- (a) Şüpheli alacaklar,
 - (b) Kullanımdan kalkmış stoklar,
 - (c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
 - (d) Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
 - (e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.
33. Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez.
34. 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.
35. 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.
36. Paragraf 37'de açıklanan değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:
- (a) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya
 - (b) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.
37. Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir.
38. 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.

Açıklamalar

39. 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 tahmininin mümkün olmadığı haller dışında, ayrı ayrı açıklanır.
40. Gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmamasından ötürü açıklama yapılmıyorsa, İşletme bu durumu belirtir.

Hatalar

41. 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, 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 (Paragraf 42-47).

42. 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 veya
 - (b) 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.

Geçmişe dönük yeniden düzenlemelere ilişkin kısıtlamalar

43. Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanmadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler.
44. 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).
45. 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.
46. 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.
47. Geriye dönük hataların etkilerinin tutarlarının belirlenemediği durumlarda (örneğin bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması) İşletme, Paragraf 45'e uygun olarak, 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. 50-53 üncü Paragraflar bir hatanın bir önceki ya da daha önceki dönemler için düzeltilmelerinin uygulanabilir olmadığı durumlar hakkında izlenecek yolu açıklar.
48. 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.

Önceki Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

49. Paragraf 42'nin uygulanması sırasında, İşletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır;
- (a) Geçmiş dönem hatalarının niteliği
 - (b) Hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı,
 - (i) Etkilediği her bir finansal tablo kalemi için
 - (ii) Şirket için "TMS 33 Hisse Başına Kazanç" standardı geçerliyse asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanarak sunulmalıdır.
 - (c) Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,
 - (d) Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanmadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği.

Geçmişe dönük uygulamada veya yeniden düzenlemede tatbik edilememe durumu

50. Bazı durumlarda, cari dönemde karşılaştırılabilirlik sağlanması amacıyla, bir veya daha önceki geçmiş dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilmesi uygulanabilir değildir. Örneğin; geçmiş

dönük uygulama gerektiren yeni bir muhasebe politikasına (51-53 üncü Paragraflar çerçevesinde, önceki dönemlere yönelik uygulama dahil) veya geçmişe dönük yeniden düzenleme gerektiren geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin bilgilerin toplanması veya bu bilgilerin yeniden derlenmesi mümkün olmayabilir.

51. İşlemlere olaylara veya şartlara ilişkin muhasebe politikasının finansal tablolara taşınması veya açıklanması sırasında genellikle tahmin yürütmek gerekmektedir. Tahminler özü itibariyle yönetimlerin kendi görüşlerine dayanır ve raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki dönemlerde geliştirilebilir. Geçmişe dönük uygulama gerektiren yeni bir muhasebe politikasına (51-53 üncü Paragrafların amaçları doğrultusunda, önceki dönemlere ileriye dönük olarak uygulamasını da içeren) veya geçmişe dönük yeniden düzenleme gerektiren geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin bilgilerin tahminleri ilgili işlemlere, olaylara veya koşullara yönelik olarak aradan uzun zaman geçtiğinden çok daha zordur. Ancak, cari dönemde geçmişe dönük tahminler geliştirilirken, cari dönem için yapılan tahminler ile amaç aynıdır, yani tahminler o dönemdeki işlemleri, olayları ve koşulları yansıtmalıdır.
52. Bu nedenle, yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmişe dönük hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin;
 - (a) İşlemin, olayın veya koşulun oluştuğu tarihe ilişkin durumu yansıtması ve
 - (b) Geçmiş döneme ilişkin finansal tabloların onaylandığı tarih itibariyle mevcut olması gerekmektedir.

Bazı tahminler için (örneğin önemli gözlemlenebilir olmayan girdileri kullanan gerçeğe uygun değer ölçümünde) 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.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 8'in 53 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

53. 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, İşletme, 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.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 8'in 53 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

53. 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, çalışanların hastalık izinlerine ilişkin olarak "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı uyarınca yapılan borç hesaplamasında meydana gelen önceki döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, sonraki dönemde ortaya çıkan ciddi grip salgınına ilişkin olarak, geçmiş dönem finansal tablolarının yayım için onaylanmasından sonra elde edilen bilgiler dikkate alınmaz.** Geçmiş dönemlere yönelik karşılaştırmalı bilgileri değiştirmek için önemli tahminlerin sıkça gerekmesi, geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerinin güvenilir şekilde düzeltilmesini veya değiştirilmesini engellemez.

Yürürlük Tarihi

54. Bu standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

54A. “-”

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 8’in 54B Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

54B. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 53 üncü Paragraf değiştirilmiş ve 54A Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

54C. TFRS 13, 52 nci paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.