



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 3

MUHASEBE POLİTİKALARI,
TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

MODÜL 3 - MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLAR

1. GİRİŞ

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara (finansal tablo kullanıcılarına), raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu amaçla hazırlanan finansal tablolar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumunda meydana gelen değişiklikleri belirlemesine, analiz etmesine ve değerlendirmesine yardımcı olmak için önceki dönemlerden en az birine ait karşılaştırmalı bilgi sağlar.

BOBİ FRS'de aksine bir hüküm bulunmadığı sürece, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamı önceki döneme ait tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulur. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olan durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı bilgiler hakkında da karşılaştırmalı bilgi verilir. Bu nedenle karşılaştırmalı bilgi, işletmeler ve finansal tablo kullanıcıları açısından temel bir ihtiyaçtır.

İşletmelerin ve finansal tablo kullanıcılarının karşılaştırma yapabilmeleri için finansal tabloların dönemler itibarıyla aynı politikalara göre hazırlanması gerekmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan politikalarda bir değişiklik olması durumunda işletmeler, karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla finansal tablolarda geriye dönük uygulama yaparak, söz konusu politika en başından beri uygulanıyormuşçasına politika değişikliğinin etkilerini finansal tablolara yansıtır.

Aynı husus finansal tablolarda bir yanlışlığın olduğu durumlarda da geçerlidir. Bu durumda yanlışlığın hangi tarihte yapıldığı önemlidir. Dolayısıyla söz konusu yanlışlığın gerçekleştiği tarihten itibaren geriye dönük olarak finansal tabloların düzeltilmesi gerekir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen geriye dönük uygulama ve geriye dönük düzeltme, nihai olarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğe hizmet eder.

Muhasebe tahmini ise, kesin bir ölçüm yöntemi olmayan ve bu nedenle geçmiş deneyimlerden elde edilen muhakeme ve bilgi esas alınarak tahmin edilen kalemleri ölçmek için yapılan tahminlerdir. Muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin nasıl muhasebeleştirileceği, bu bölümde ele alınan konulardan biridir.

BOBİ FRS Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar'da;

- Muhasebe politikası, muhasebe tahminlerindeki değişiklik ve yanlışlık tanımları yapılmakta,

- Muhasebe politikası ve tahminlerde meydana gelen değişiklikler ile tespit edilen yanlışlıkların nasıl düzeltilmesi gerektiği hususuna açıklık getirilmekte ve
- Finansal tablo dipnotlarında hangi durumlarda hangi açıklamaların yapılması gerektiğine yönelik hükümlere yer verilmektedir.

2. BÖLÜM ÖZETİ

MUHASEBE POLİTİKALARI	
<p>Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.</p>	
<p>Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Bir işlem veya olayla ilgili BOBİ FRS’de bir hüküm bulunuyorsa ilgili hüküm uygulanır. ➤ BOBİ FRS’de bir hüküm bulunmuyorsa işletme kendi muhasebe politikasını belirler. Bu belirlemede sırayla aşağıdaki kaynaklara başvurur: <ul style="list-style-type: none"> • Benzer veya ilişkili konulardaki BOBİ FRS hükümleri ve • “<i>Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>” bölümünde yer verilen hükümler. <p>Ayrıca işletme muhasebe politikasını kendi belirlerken benzer ve ilişkili konulardaki TFRS hükümlerinden de yararlanabilir.</p> <p>İşletmenin seçtiği muhasebe politikaları dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.</p>	<p>Bununla birlikte, aşağıdaki hallerde bir muhasebe politikasında değişikliğe gitmek mümkündür:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ BOBİ FRS’de yapılan bir değişiklik nedeniyle ve ➤ Daha gerçeğe ve ihtiyaca uygun bir sunum sağlamak amacıyla. <p>Değişiklik aşağıdaki şekilde uygulanır:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Değişiklik yeni bir BOBİ FRS hükmünden kaynaklanıyorsa ve konuyla ilgili geçiş hükümleri varsa geçiş hükümlerine göre, ➤ Geçiş hükmü yoksa ya da isteğe bağlı bir değişiklikse geriye dönük olarak. <p>Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır.</p> <p>Değişikliğin dönem bazındaki veya birikimli etkisi belirlenemiyorsa geriye dönük uygulama yapılmaz.</p>
MUHASEBE TAHMİNLERİ	YANLIŞLIKLAR
<p>Birçok finansal tablo kalemi, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır.</p>	<p>Yanlışlıklar, finansal tablo kalemlerinin kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında yapılan hata veya hileden kaynaklanır.</p>
<p>Muhasebe tahmini değişikliği ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır.</p> <p>Tahmin değişikliğinin etkileri varlık ve yükümlülükleri birlikte etkilemiyor ya da özkaynak kalemleriyle ilgili bir değişikliğe neden olmuyorsa kâr veya zarar tablosuna yansıtılır.</p>	<p>Önemli geçmiş dönem yanlışlıkları geriye dönük olarak düzeltilir.</p> <p>Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem yanlışlıkları hiç yapılmamış gibi finansal tabloların dipnotlarıyla birlikte yeniden düzenlenmesidir.</p> <p>Ancak yanlışlığın dönem bazındaki veya birikimli etkisi belirlenemiyorsa geriye dönük düzeltme yapılmaz.</p>

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİ VE UYGULANMASI

Paragraf 3.1 - Bölümün Kapsamı

Bu bölümde, muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin hükümler düzenlenmektedir.

Açıklama:

Bu bölüm, işletmelerin finansal tabloları hazırlarken kullandıkları muhasebe politikalarını nasıl seçecekleri ile bu politikalarda sonradan değişikliğe gidilmesi durumunda ortaya çıkacak etkinin finansal tablolara yansıtılmasıyla ilgili hükümleri belirler.

Bunun yanı sıra bölümde, finansal tabloların hazırlanmasında yapılan tahminlerde değişikliğe gidildiğinde bu değişikliğin etkisinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ve finansal tabloların hazırlanmasında geçmiş dönemlerde yapılan yanlışlıkların nasıl düzeltileceği ele alınmaktadır.

Bölümde belirli bir işlem, olay, varlık ya da yükümlülükle ilgili özel hükümler yer almamakta olup, finansal tabloların geneline yayılan politika, tahmin ve yanlışlıklarla ilgili yapılması gerekenleri düzenlenmektedir.

Bununla birlikte, bölümde diğer bölümlerden farklı olarak bazı açıklama hükümlerine de ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu kapsamda işletmelerin, politika ve tahmin değişiklikleri ile yanlışlık düzeltmeleri durumunda yapması gereken açıklamalara özel olarak bu bölüm kapsamında yer verilmiştir.

Paragraf 3.2 - Muhasebe Politikaları Tanımı

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Muhasebe politikalarına örnek olarak; finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırılma esasları, amortisman yöntemleri ve stokların maliyet hesaplama yöntemleri verilebilir.

Açıklama:

Muhasebe politikası, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sırasında takip edilen ilke, esas, gelenek, kural ve uygulamaları ifade eder. Muhasebe politikası tanımı, özellikle bir değişikliğin tahmin değişikliği mi yoksa politika değişikliği mi olduğunun belirlenmesi konusunda önemli bir rehberlik sağlar.

Özünde işletmenin uygulaması gereken ya da seçimlik olarak uygulayabileceği muhasebe politikalarının birçoğu BOBİ FRS'de belirlenmiştir.

Paragraf 3.3- Muhasebe Politikası Seçimi

Bu Standartta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanır. İlgili işlem veya olay için uygulanabilecek muhasebe politikaları arasında seçimlik hak tanınmış olması durumunda (maddi duran varlıkların maliyet bedeli veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesine izin verilmesi gibi), işletme “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini dikkate alarak gerçeğe uygun sunum sağlamak amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer.

Açıklama:

BOBİ FRS işletmelerin belirli işlem ve olaylara uygulayacağı muhasebe politikalarını belirlemektedir. Dolayısıyla, işletmelerin belirli bir olay veya işlem için BOBİ FRS tarafından belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikasını uygulaması gerekir. Diğer taraftan, BOBİ FRS bazı durumlarda aynı işlem ve olay için birden fazla muhasebe politikasının uygulanmasına izin verebilmektedir. Bu tür durumlarda da işletmelerin bu politikalardan birisini seçerek dönemler itibarıyla tutarlı bir şekilde uygulaması gerekir.

Ancak seçimlik muhasebe politikalarının olduğu durumlarda işletme, hangi muhasebe politikasını uygulayacağını belirlerken genel amaçlı finansal tabloların amaçladığı gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum sağlama amacını da göz önünde bulundurmalıdır.

Örnek 3.1:

Bir üretim işletmesinin, 2 adet fotokopi makinesi için yaptığı kiralama sözleşmesi finansal kiralama tanımını karşılamaktadır. İşlemenin finansal kiralama tanımını karşılayan başka bir kiralama sözleşmesi bulunmamaktadır. Ancak işletme, bu kiralamalar için “*Kiralamalar*” bölümünde yer alan faaliyet kiralaması hükümlerini uygulamaktadır.

2 adet fotokopi makinesinin kiralama sözleşmesinin başlangıcında gerçeğe uygun değeri 25.000 TL’dir. Cari raporlama döneminin sonunda işletmenin maddi duran varlıklarının defter değeri 100.000.000 TL’nin, yükümlülükleri ise 55.000.000 TL’nin üzerindedir. İşletme, 31 Aralık 2019 tarihinde sona eren yıllık hesap döneminde toplam 20.000.000 TL dönem net kârı raporlamıştır.

Bu bilgiler çerçevesinde, işletmenin finansal kiralama yoluyla edindiği varlığı aktifleştirmemesinin etkisi muhtemelen önemli olmayacaktır. Bu büyüklükteki bir yanlışlığın kullanıcıların finansal tablolara dayanarak verdikleri ekonomik kararları etkileme ihtimali çok düşüktür. Dolayısıyla, işletmenin finansal kiralama yoluyla edindiği varlıkları aktifleştirmemesi finansal tablolarının BOBİ FRS’yle uyumsuz olduğu sonucunu doğurmayacaktır.

Paragraf 3.4 - Muhasebe Politikası Seçimi

Bu Standart, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörmemişse, işletme söz konusu işlem ve olaya uygulanacak muhasebe politikasını kendi takdirini kullanarak belirler. Bu durumda işletme, “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler sağlayan ve kendi şartlarına en uygun olan muhasebe politikasını belirler.

Paragraf 3.5 - Muhasebe Politikası Seçimi Hiyerarşisi

İşletme, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken sırasıyla aşağıdaki kaynakların uygulanabilirliğini dikkate alır:

- a) Benzer veya ilişkili konularla ilgili bu Standartta yer alan hükümler ve
- b) “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümündeki varlık, yükümlülük, gelir ve giderlere ilişkin tanımlar, kayda alma ölçütleri ve ölçüm esasları.

Paragraf 3.6

İşletme, 3.4 paragrafına göre kendi takdirini kullanarak muhasebe politikası belirlerken ayrıca benzer ve ilişkili konularda TFRS’de yer alan hükümleri dikkate alabilir.

Açıklama:

İşlem, olay ve koşullarla ilgili BOBİ FRS’de belirli bir hüküm bulunmuyorsa, işletme yönetimi muhasebe politikası geliştirirken “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde yer verilen faydalı bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler üretmeyi hedeflemelidir. Faydalı bilgi aşağıdaki özellikleri taşımalıdır:

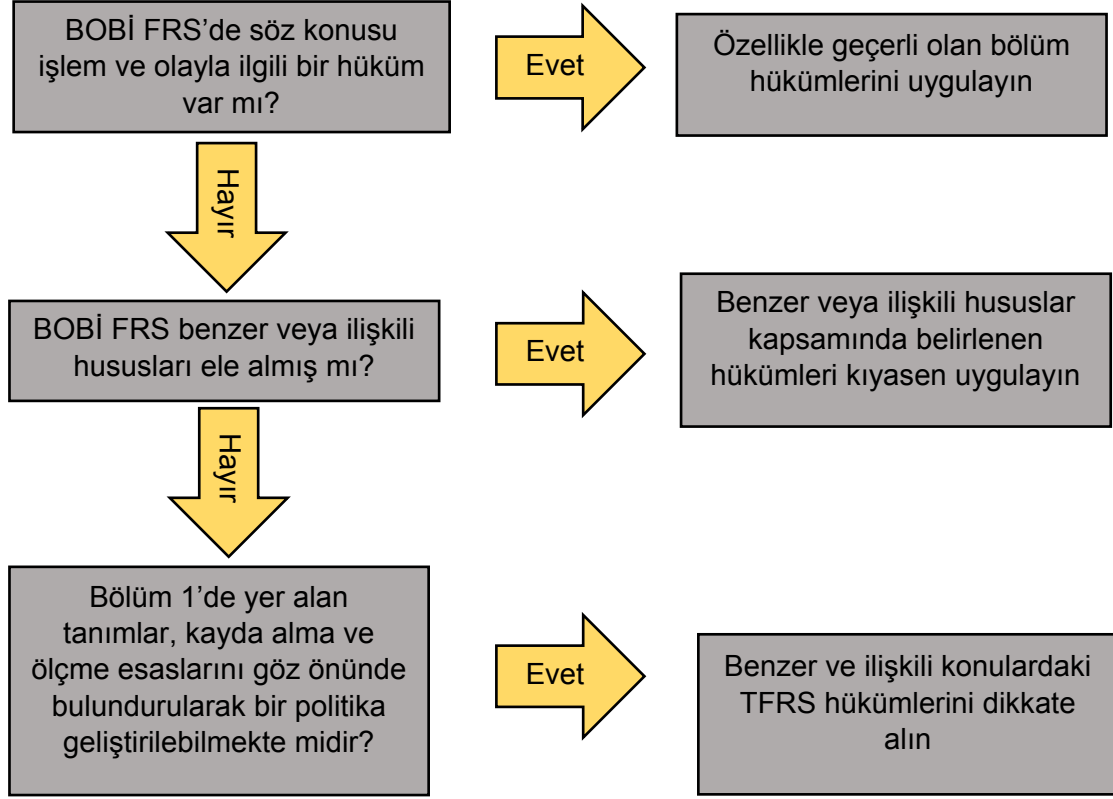
- İhtiyaca uygunluk
- Gerçeğe uygun sunum
- Anlaşılabilirlik
- Karşılaştırılabilirlik
- Zamanında sunum

Faydalı bilginin özelliklerinden olan; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum ise destekleyici özelliklerindedir.

İşletmelerin kendi muhasebe politikalarını geliştirirken başvurmaları gereken kaynaklara hiyerarşik olarak BOBİ FRS’de yer verilmiştir. Buna göre ilk olarak benzer işlem ve olaylarla ilgili BOBİ FRS’de yer alan hükümlere bakılmalıdır. Böyle bir hüküm bulunmadığında “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümündeki tanımlar, kayda alma ve ölçüm esaslarına başvurulmalıdır. Bunların da bir rehberlik sağlamadığı durumlarda TFRS’de yer alan benzer ve ilişkili

hükümlere bakılması mümkündür. İşletmelerin muhasebe politikalarını belirlerken izleyecekleri adımlar aşağıda özetlenmiştir.

Şekil 1- Muhasebe Politikası Belirleme Adımları



Muhasebe politikası belirlenirken; 3.5 paragrafında yer verilen kaynaklarla bir belirleme yapılamayan durumlarda, 3.6 paragrafı uyarınca TFRS hükümlerine başvurulabilir. İşletmelerin 3.6 paragrafı doğrultusunda TFRS hükümlerine başvurması halinde, TFRS setlerinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan en güncel halleri esas alınmalıdır.

Soru 3.1:

Bir işletme, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar'da öngörülen şekilde muhtemel emeklilik tarihinde hak kazanılması beklenen kıdem tazminatı tutarının bugünkü değeri üzerinden kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaktadır. Bu işletmenin finansal tablolarının BOBİ FRS'yle tam olarak uyumlu olduğu söylenebilir mi?

BOBİ FRS'de kıdem tazminatı yükümlülüklerinin ne şekilde hesaplanacağı açıkça belirlenmiş olup, ilgili döneme ait kıdeme esas ücret üzerinden hesaplama yapılacağı ifade edilmiştir (bakınız: 19.17 paragrafı). Dolayısıyla, konuyla ilgili olarak BOBİ FRS'de düzenlenmiş bir hüküm varken TFRS hükümlerinin uygulanması, finansal tabloların BOBİ FRS'yle tam olarak uyumlu olmamasına neden olur.

Soru 3.2:

İşletme, bir maddi duran varlığını TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'e göre satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak değerlendirip ilgili varlığı dönen varlıkları arasında sınıflandırabilir mi?

BOBİ FRS'de satış amaçlı elde tutulan duran varlıklarla ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. BOBİ FRS'ye göre bir maddi duran varlığın yönetim tarafından satışının amaçlanması nedeniyle dönen varlıklar arasında sınıflandırılması söz konusu değildir. Ayrıca, BOBİ FRS'ye göre tüm maddi duran varlıklar "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümü kapsamına girmekte ve ölçümleri bu bölüme göre yapılmaktadır. Dolayısıyla, bu durumda işletmenin "*Maddi Duran Varlıklar*" bölümünü uygulamaya devam etmesi ve ilgili maddi duran varlığını maliyet veya yeniden değerlendirme modeline göre izlemeye devam etmesi gerekir. Aksi bir durumda, finansal tabloların BOBİ FRS'ye tam olarak uyumlu olduğu iddia edilemez.

Örnek 3.2:

Devlet kuruluşu olmayan özel bir vakıf işletmesi, kırsal kesimde faaliyet gösteren işletmelere destek sağlamak amacıyla, 1 Ocak 2020 tarihinde, 2020-2022 yılları arasında belirli kırsal bölgelerde tarım işletmeleri kuran işletmelere teşvik sağlayacağını duyurmuştur. Kriterlere uygun işletmelere, belirtilen bölgelerde tarım işletmesi kurmaları için başlangıçta 50.000 TL nakden ödeme yapılacaktır. İşletmelerin teşvikten yararlanabilmesi için başvuru formu doldurmaları, projelerini sunmaları ve vakfın para yardımı yapmadan önce gözden geçireceği belirli belgeleri teslim etmeleri gereklidir.

BOBİ FRS'de devlet kuruluşu olmayan özel bir vakıf işletmesi tarafından sağlanan teşviklerin ne şekilde muhasebeleştirileceğine yönelik özel bir hüküm veya açıklama bulunmamaktadır.

Ancak, devlet teşviklerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği "*Devlet Teşvikleri*" bölümünde ele alınmıştır. Bu durumda, devlet kuruluşu olmayan özel bir vakıf işletmesi tarafından sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilmesinde, söz konusu bölümde yer alan hükümler kıyasen dikkate alınmalıdır. Bu durum 16.6 paragrafında da açıkça belirtilmiştir.

Soru 3.3:

İşletme ortağı işletmeye bedelsiz olarak bir maddi duran varlık vermiştir. İşletme söz konusu maddi duran varlığı nasıl muhasebeleştirmelidir?

BOBİ FRS’de devlet dışında başka bir tarafça verilen varlıkların finansal tablolara alınmasıyla ilgili özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu gibi durumlarda işletmenin bu bölüm hükümlerini uygulayarak kendi muhasebe politikasını geliştirmesi beklenmektedir. Dolayısıyla, BOBİ FRS’deki benzer ve ilişkili işlem ve olaylara ilişkin hükümlerle “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünün ilgili hükümlerinden yararlanılması öncelikli olacaktır.

Bu kapsamda, maddi duran varlık işletmenin kontrolüne geçtiğinde, “*Devlet Teşvikleri*” bölümündeki hükümlerden kıyasen yararlanmak suretiyle varlığın gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi uygun olacaktır. Bununla birlikte, karşılığında işletmenin ortağı tarafından yapılan bir katkı söz konusu olduğundan, “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde yer alan gelir ve özkaynak tanımları dikkate alındığında, Kâr veya Zarar Tablosuna herhangi bir gelir yansıtılmaması ve özkaynaklarda doğrudan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit tutarda bir artış yapılması gerekecektir.

Soru 3.4:

BOBİ FRS uygulayan bir işletme özkaynak aracı ihraç etmek suretiyle yerine getireceği hisse bazlı ödeme işlemi gerçekleştirmiştir. İşletme bu işleme TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler’in hükümlerini uygulayabilir mi?

BOBİ FRS’de hisse bazlı ödemeler yoluyla gerçekleşen işlemlere yönelik özel hükümler bulunmamaktadır. Bu durumda işletme, “*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümündeki varlık, gider ve özkaynak tanımlarına aykırı hareket edilmediği sürece TFRS 2 hükümlerini uygulamayı tercih edebilir.

Paragraf 3.7 - Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

İşletmenin benzer işlem ve olaylar için seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır. Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla da tutarlılık arz etmesi gerekir.

Açıklama:

3.7 paragrafında da belirtildiği üzere işletmeler benzer işlem, diğer olay ve koşullar için seçtikleri muhasebe politikalarını tutarlı bir şekilde uygular. Muhasebe politikasının tutarlı olarak uygulanması hem işletmeler arasında hem de aynı işletmenin dönemler arasında karşılaştırılabilirliği için önemlidir.

Soru 3.5:

İşletme maddi duran varlıkları içerisinde yer alan taşıtları yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlerken, binalarını maliyeti üzerinden izleyebilir mi?

“Maddi Duran Varlıklar” bölümünün 12.18’inci paragrafı uyarınca bir maddi duran varlık sınıfında yer alan tüm maddi duran varlıkların aynı yöntemle izlenmesi gerekir. Ancak farklı maddi duran varlık sınıfları için farklı yöntemlerin kullanılması mümkündür. Buna göre işletme, tüm taşıtlarını yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden sunmalıdır. Ancak binalarını maliyetleri üzerinden değerlemeye devam edebilir.

Soru 3.6:

“Konsolide Finansal Tablolar” bölümü uyarınca ana ortaklık tarafından hazırlanan konsolide finansal tablolarda, ana ortaklık ve bağlı ortaklığın muhasebe politikalarının tutarlı olması gerekmektedir. **Bağlı ortaklık finansal tablolarında farklı bir muhasebe politikası benimseyebilir mi?**

Söz konusu gereklilik konsolide finansal tablolar için geçerlidir. Konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın muhasebe politikalarının ana ortaklığınkilerle tutarlı hale getirilerek konsolide edilmesi gereklidir. Ancak bağlı ortaklığın münferit finansal tablolarında farklı bir muhasebe politikası kullanılabilir.

Örnek 3.3:

Bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini ölçerken muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemini benimsemiştir. Ancak gayrimenkullerinden birinin gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan ölçülememektedir. Bu nedenle işletme, söz konusu gayrimenkulü maliyet değeriyle ölçmektedir.

İşletmenin muhasebe politikası seçimi ve uygulaması BOBİ FRS açısından uygundur. “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümünün 13.10 paragrafında belirtilen *“Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemeyenler maliyet bedeliyle ölçülür”* hükmü uyarınca söz konusu gayrimenkulün maliyet bedeliyle ölçülmesinde herhangi bir sakınca ve tutarsızlık yoktur. Ancak bu tür bir gerekçe olmadan yatırım amaçlı gayrimenkullerin farklı yöntemlerle izlenmesi bu paragrafa aykırılık teşkil edecektir.

3.2. MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Paragraf 3.8- Muhasebe Politikalarında Değişiklik

İşletmeler, finansal tablolarda gerçeğe uygun bir sunumun sağlanması amacıyla uyguladıkları muhasebe politikalarının kendi şartları açısından en uygun politikalar olup olmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirir. Finansal tabloların, işlem ve olayların işletmenin finansal durumu veya faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumunda, işletmeler politika değişikliğine gitmelidir. Ancak yeni bir politikanın mevcut politikadan daha uygun olup olmadığı değerlendirilirken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik hususları da ön planda tutulmalıdır. Muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır.

Açıklama:

BOBİ FRS uyarınca muhasebe politikalarında değişiklik sadece;

- 3.10 paragrafında belirtildiği üzere BOBİ FRS'de bir değişiklik yapılması nedeniyle ve
- İşletmenin finansal tablolarına yansıtılan işlem ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak olması durumunda

yapılabilir.

Bu kapsamda BOBİ FRS uyarınca zorunlu kılınan bir muhasebe politikası değişikliğinde, 3.10 paragrafı uyarınca söz konusu politika değişikliğinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin özel hükümler mevcut ise bu hükümler uygulanacak, aksi takdirde 3.8 paragrafında yer alan hükümler uygulanacaktır.

Diğer taraftan, işletmelerin uyguladıkları muhasebe politikalarının işletmenin içinde bulunduğu durumu gerçeğe uygun bir biçimde sunma konusunda yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu değerlendirmenin hangi sıklıkla yapılacağı hususunda BOBİ FRS'de bir rehberlik sağlanmamakta, söz konusu değerlemenin yapılacağı sıklık işletme yönetiminin muhakemesine bırakılmaktadır. Ancak işletme yönetiminin bu değerlendirmeyi yaparken; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarına ilişkin beklentilerini oluşturulabilmeleri için finansal tabloların dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir olması gerektiğini göz önünde bulundurması gerekmektedir.

Sonuç olarak, yukarıda belirtilen nedenlerle bir politika değişikliğine gidilmesi durumunda finansal tabloların dönemler itibarıyla tutarlılığının korunması için 3.8 paragrafı uyarınca yeni politikanın geriye dönük olarak uygulanması gerekmektedir. Geriye dönük uygulama; tercih edilen yeni politikanın işlem ve

olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasını ifade etmektedir.

Örnek 3.4:

İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin sonraki ölçümünü maliyet yöntemine göre yapmaktadır. Ancak işletme ilerleyen dönemlerde yatırım amaçlı gayrimenkullerindeki değer artışını da göz önünde bulundurarak; yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesinin finansal tablo kullanıcıları açısından daha gerçeğe uygun bir bilgi sağlayacağına karar vermiştir. İşletme politika tercihinde bir değişikliğe giderek, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin sonraki ölçümünü gerçeğe uygun değeri üzerinden yapmaya başlamıştır.

İşletme tarafından ihtiyari olarak yapılan bu değişiklik, BOBİ FRS kapsamında izin verilen bir muhasebe politikası değişikliğidir ve geriye dönük olarak uygulanır.

Yukarıdaki hususlara ilâve olarak bazı durumlarda:

- İşletmeler daha önceden karşılaşmadıkları işlem ve olaylar için bir muhasebe politikası belirlemek zorunda kalabilirler,
- Daha önceden gerçekleştirdikleri işlemlerin veya karşılaştıkları olayların özü itibarıyla değişmesi durumunda hiç uygulamadıkları bir muhasebe politikasını uygulamak ya da uyguladıkları bir muhasebe politikasında değişikliğe gitmek durumunda kalabilirler.

Söz konusu durumlar; muhasebe politikası değişikliğine sebep olan işlem ve olaylarla ilgili olduğundan, muhasebe politikası değişikliği olarak değil yeni bir muhasebe politikası uygulaması olarak ele alınmalı ve dolayısıyla geriye dönük bir uygulama gerektirmemektedir.

Örnek 3.5:

İşletme, cari raporlama döneminde bir iştirak yatırımı yapmıştır. İşletme, bu yatırımının ilk muhasebeleştirilmesinde ve sonraki ölçümünde maliyet yöntemini kullanmayı tercih etmiştir. İşletmenin daha önceden iştirak yatırımı bulunmamaktadır.

İşletmenin ilk iştirak yatırımı niteliğindeki bu yatırımının ölçümü için maliyet yöntemini benimsemiş olması muhasebe politikasında bir değişiklik değildir. Seçilen muhasebe politikası işletmenin daha önce hiç karşılaşmadığı bir işlemle ilgilidir.

Örnek 3.6:

İşletme, önceki dönemlerde ofis olarak kullandığı binasını maddi duran varlık olarak sınıflandırmış ve bu kapsamda maliyet yöntemini benimsemiştir. İşletme, cari dönem içerisinde söz konusu binayı boşaltmış ve kiraya vermiştir. Kiralama işleminden sonra söz konusu bina yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmış ve ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi benimsenmiştir.

Maddi duran varlık olarak sınıflandırılırken maliyet yöntemine göre ölçülen ofis binası, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırıldıktan sonra gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeye başlanmıştır. Söz konusu değişiklik, bir muhasebe politikası değişikliği gibi görünse de; varlığın kullanım amacı değiştiğinden, bir politika değişikliği olarak değerlendirilmeyecektir.

Paragraf 3.9 - Maddi Duran Varlıkların Ölçüm Yönteminde Değişikliğe Gidilmesi

Ancak, muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda bu politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaz. Bu durumda, politika değişikliğine gidildiği tarihten itibaren, ilgili maddi duran varlıklara yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır.

Açıklama:

Bilindiği üzere BOBİ FRS’de maddi duran varlıkların sonraki ölçümü maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden yapılabilmektedir.

Maddi duran varlıkların sonraki ölçümünde maliyet yöntemini uygulayan bir işletmenin yeniden değerlendirme yöntemini kullanmaya karar vermesi durumunda yapılan değişiklik ölçüm yönteminde, bir başka ifadeyle muhasebe politikasında bir değişiklik niteliğindedir. Ancak “*Maddi Duran Varlıklar*” bölümü uyarınca söz konusu politika değişikliğinin uygulamasına bir istisna getirilmiş, maddi duran varlıklarda maliyet yönteminden yeniden değerlendirme yöntemine geçen bir işletmenin söz konusu politika değişikliğini geriye dönük olarak uygulamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, bu tür bir değişiklik işletmelerin, bu bölümde öngörülen geriye dönük uygulama yapmasını gerektirmemektedir.

Ancak maddi duran varlıklarda maliyet yönteminden yeniden değerlendirme yöntemine geçilmesi durumunda yapılan bu değerlendirme, yeniden değerlendirme yönteminden maliyet yöntemine geçiş ve yatırım amaçlı gayrimenkullerde maliyet yönteminden gerçeğe uygun değer yöntemine geçiş için geçerli değildir. Yatırım

amaçlı gayrimenkullerde maliyet yönteminden gerçeğe uygun değer yöntemine geçiş bir muhasebe politikası değişikliği olarak geriye dönük olarak uygulanmalıdır.

Örnek 3.7:

İşletme, maddi duran varlık grubundaki binaların sonraki ölçümünü maliyet bedeli üzerinden yapmaktadır. 2020 yılı hesap dönemi sonunda işletme, binaların sonraki ölçümünü yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden yapmaya karar vermiştir.

Binalar finansal tablolara 250.000 TL üzerinden alınmıştır. 2020 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla binanın birikmiş amortismanı 90.000 TL'dir. Yapılan yeniden değerlendirme işlemi sonucunda binanın değerinin 200.000 TL olduğu belirlenmiştir.

İşletmenin binasını yeniden değerlemesi sonucunda binanın net defter değeri 40.000 TL tutarında artarak 200.000 TL'ye yükselmiş ve işletmenin bu artış sonucunda özkaynaklarında kaydedeceği 40.000 TL tutarında bir kazancı doğmuştur.

İşletme yeniden değerlendirme işleminin etkilerini 31/12/2020 tarihli Finansal Durum Tablosunda maddi duran varlık grubuna ve özkaynaklara yansıtmaya başlayacak, 2020 tarihinden önceki Finansal Durum Tablolarında ise herhangi bir düzeltme yapmayacaktır.

Binalar	62.500 TL	
Birikmiş Amortismanlar (İtfa Payları)		22.500 TL
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		40.000 TL

Paragraf 3.10 - Muhasebe Politikası Değişikliğinin Gerekliliği

Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle zorunlu olarak muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi gerekebilir. Bu durumda politika değişikliğinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler mevcut ise bu hükümler uygulanır. Bu tür hükümlerin bulunmaması durumunda ise politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır.

3.2.1. Geriye Dönük Uygulama

Paragraf 3.11- Geriye Dönük Uygulama

Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır. Buna göre, bir muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük olarak uygulandığında, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolarındaki değişiklikten etkilenen kalem veya kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilir. Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken döneme ilişkin değişiklikten etkilenen özkaynak kaleminin (veya kalemlerinin) açılış bakiyesi, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden önceki dönemlere olan birikimli etkisine göre düzeltilir.

Örnek 3.8:

Raporlama tarihi 31/12/2022 olan bir işletme, bu hesap döneminde bir politika değişikliğine gitmiştir. İşletme finansal tablolarını önceki dönemle birlikte karşılaştırmalı olarak sunmaktadır.

Bu doğrultuda, işletme 31/12/2022 yılı hesap dönemine ait finansal tablolarını ve 31/12/2021 yılı hesap dönemine ait karşılaştırmalı finansal tablolarını düzeltir. İşletme ayrıca karşılaştırmalı olarak sunduğu en erken dönem olan 2021 yılı hesap döneminden önceki birikimli etkiyi 01/01/2021 tarihine ait özkaynakların açılış bakiyesini düzelterek yansıtır.

Örnek 3.9:

İşletme, 2029 yılında yatırım amaçlı gayrimenkullerini maliyet yöntemiyle ölçmekten vazgeçmiş ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için bir değerlendirme raporu olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye karar vermiştir.

İşletmenin ölçüm yönteminde yaptığı değişiklik, işletmenin seçimlik hakkından kaynaklanan ve isteğe bağlı olarak gerçekleştirilen bir muhasebe politikası tercihidir. Bu kapsamda işletmenin, politika değişikliğini geriye dönük olarak uygulaması gerekecektir.

Örnek 3.10:

İşletme, 2021 yılında yatırım amaçlı gayrimenkullerini maliyet yöntemiyle ölçmekten vazgeçmiş ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için bir değerlendirme raporu olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye karar vermiştir. Yapılan muhasebe politikası değişikliğinin “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemindeki birikimli etkisi, ilgili kalemin 100.000 TL azaltılması şeklindedir. Söz konusu birikimli etkinin 20.000 TL’lik kısmı karşılaştırmalı olarak sunulan bir önceki döneme (31/12/2020 tarihli hesap dönemi); 80.000 TL’lik kısmı ise, işletmenin karşılaştırılabilir bilgileri sunulduğu en erken dönemden (01/01/2020 tarihli hesap dönemi) önceki dönemlere aittir.

Bu doğrultuda işletme, 100.000 TL tutarındaki değişiklik etkisini:

- 31/12/2020 tarihli ilgili kâr veya zarar kalemini 20.000 TL tutarında azaltarak,
- 1/1/2020 tarihli “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemini 80.000 TL azaltarak yansıtır.

Sonuç olarak, tutarlarda yapılan bu değişikliklerin birikimli etkisi olarak cari dönemin başındaki dağıtılmamış kârlar tutarı 100.000 TL kadar azaltılmış olur.

Örnek 3.11:

Örnek 3.10’da verilen bilgiler bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte işletme finansal tablolarını sunarken geçmiş iki yıla ait karşılaştırılabilir bilgilere yer vermektedir. İşletme muhasebe politikasındaki değişikliğin geriye dönük olarak uygulanması sonucunda, geçmiş dört döneme ait “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemlerinin her birinin 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisi finansal tablolara yansıtılırken; karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönem olan 2020 yılına ait “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin açılış bakiyesi ile karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2020 ve 31/12/2021 tarihli “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi düzeltilir. Bu doğrultuda;

- Karşılaştırmalı en erken dönem olan 1 Ocak 2020 tarihindeki “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi 50.000 TL,
 - 31 Aralık 2020 tarihindeki ilgili kâr veya zarar kalemi 25.000 TL,
 - 31 Aralık 2021 tarihindeki ilgili kâr veya zarar kalemi 25.000 TL,
- azaltılır.

Sonuç olarak, tutarlarda yapılan bu değişikliklerin birikimli etkisi sonucunda, 1 Ocak 2022 tarihindeki (cari dönemin başındaki) “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” tutarı 100.000 TL azaltılmış olur.

2020 Yılı Açılış Finansal Durum Tablosu Düzeltmesi:

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları	50.000 TL	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		50.000 TL

2020 Yılı Düzeltmesi (Karşılaştırmalı Dönem):

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar	25.000 TL	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		25.000 TL

2022 Yılı Düzeltmesi (Cari Dönem):

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kaynaklanan Gider ve Zararlar	25.000 TL	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		25.000 TL

Paragraf 3.12 - Geriye Dönük Uygulamanın İstisnası

Muhasebe politikasındaki değişikliğin dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin, makul her türlü çabaya katlanılmasına rağmen mümkün olmadığı durumlarda geriye dönük uygulamanın istisnaları söz konusu olabilir.

Paragraf 3.13

Muhasebe politikasındaki değişikliğin, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerindeki dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme (cari dönem de olabilir) ilişkin varlık ve yükümlülüklerin açılış bakiyelerine uygulanır. Bunun yanı sıra, ilgili işlemde etkilenen söz konusu döneme ilişkin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri de düzeltilir.

Açıklama:

İşletme, bir hükmün gerekliliklerini tüm çabasına rağmen yerine getiremiyorsa o hükmün uygulanmasının mümkün olmadığı değerlendirilir.

Aşağıdaki durumların varlığı halinde, muhasebe politikasında yapılan değişikliği belirli bir geçmiş dönem için geriye dönük olarak uygulamak mümkün değildir:

- Geriye dönük uygulamanın etkilerinin o dönem için belirlenememesi,
- Geriye dönük uygulamanın, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik varsayımların yapılmasını gerektirmesi veya

- Geriye dönük uygulamanın, tutarlara ilişkin önemli tahminlerin yapılmasını gerektirmesi ve tahminler yapılırken;
 - Bu tutarların muhasebeleştirildiği, ölçüldüğü veya açıklandığı tarihte (veya tarihlerde) mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan ve
 - Geçmiş döneme ilişkin finansal tabloların yayımı için onaylandığı sırada mevcut olan
- bilgilerin diğer bilgilerden objektif olarak ayırt edilememesi.

Soru 3.7:

Geriyeye dönük uygulamanın istisnası ihtiyari olarak yapılan muhasebe politikasındaki değişiklikler için de geçerli midir?

Bu bölüm kapsamında geriyeye dönük uygulamanın istisnası gerek ihtiyari olarak yapılan bir muhasebe politikası değişikliklerinde, gerekse belli bir bölüm uyarınca zorunlu olarak gerçekleştirilen muhasebe politikası değişikliklerinde geçerlidir.

Örnek 3.12:

Örnek 3.11’de verilen bilgiler bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, muhasebe politikasındaki değişikliğin yapıldığı 2021 yılı hesap döneminden önceki dönemler için bu değişikliğin dönem bazında yarattığı etkiler belirlenememektedir.

Bu durumda, değişikliğin 2021 yılı hesap döneminden önceki etkileri belirlenemediğinden, işletme 100.000 TL tutarındaki birikimli etkinin 75.000 TL tutarındaki kısmını “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin 01/01/2021 tarihli açılış bakiyesine, geriyeye kalan 25.000 TL’lik etkisinin ise; değişikliğin ilgili olduğu cari dönem finansal tablo kalemine yansıtacaktır. Bu doğrultuda işletme;

- 31/12/2021 tarihinde sona eren hesap dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kaleminin tutarını 25.000 TL artırmalıdır.
- 1/1/2021 tarihindeki “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kalemi ile “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin tutarını 75.000 TL artırmalıdır.

Örnek 3.13:

İşletme, maliyet yöntemiyle değerlediği yatırım amaçlı gayrimenkullerini 2021 yılında bu gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeriyle ölçmeye karar vermiştir.

İşletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin sunulan karşılaştırmalı dönemler bakımından dönem bazında yarattığı etkiyi belirleyebilmek için işletme dışından bir değerlendirme uzmanına ihtiyaç duymaktadır.

İşletme, dışarıdan sağlayacağı değerlendirme uzmanının yaratacağı maliyetten dolayı muhasebe politikasındaki değişikliğin sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı yönünde bir değerlendirmede bulunmuştur. Bu nedenle, sadece, muhasebe politikasındaki değişikliğin birikimli etkisini yansıtacak şekilde politikada değişikliğin yapıldığı dönemin başındaki dağıtılmamış kârlar tutarını düzeltecektir.

İşletme dışından bir değerlendirme uzmanına ihtiyaç duyulması ve bunun yaratacağı maliyetten dolayı, muhasebe politikasında meydana gelen değişikliğin geçmiş dönemler üzerindeki etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı hususu 3.12 paragrafında yer verilen “makul her türlü çabaya katlanılmasına rağmen mümkün olmaması” koşulunu karşılamamaktadır.

Dolayısıyla, işletmenin önceki dönemlerde sunulan tutarları düzeltmesi gerekir.

Paragraf 3.14

Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari dönemin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren **ileriye yönelik** olarak uygulanır. Dolayısıyla, yeni muhasebe politikası söz konusu tarihten sonra ortaya çıkan işlem ve olaylara uygulanır. Bu durumda, politika değişikliğinin bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 3.14:

Örnek 3.10’da verilen bilgiler bu örnekte de geçerlidir. Ancak muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmiş dönemlere olan etkisi objektif bir şekilde belirlememektedir.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisi 1 Ocak 2021 tarihindeki (cari dönemin başındaki) “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”nın 100.000 TL azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Bu kapsamda yapılması gereken açıklamalar dipnotlarda yapılır.

3.2.2. Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Açıklanması

Paragraf 3.15 - Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Açıklanması

Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari dönem ya da geçmiş dönemler üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler açıklanır:

- a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
- b) Uygulanan yeni muhasebe politikasının gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamanın nedeni.
- c) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde):
 - (i) Cari dönemde,
 - (ii) Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki dönemlerin her birinde ve
 - (iii) Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki dönemlerde (toplam tutar).
- ç) (c) bendinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Açıklama:

Uygulanan muhasebe politikasının ihtiyari olarak değiştirilmesi veya başka bir BOBİ FRS hükmü uyarınca değiştirilmek zorunda olması fark etmeksizin yapılan değişikliklerle ilgili açıklamalara finansal tablo dipnotlarında yer verilmelidir.

Ayrıca yeni bir BOBİ FRS hükmüne uyum sağlamak amacıyla yapılan değişiklikler neticesinde ilgili bölüm uyarınca ilâve açıklamaların yapılması da gerekebilir.

Örnek 3.15:

İşletme, münferit finansal tablolarında maliyet yöntemiyle izlediği iştiraklerini 2028 yılında özkaynak yöntemiyle ölçmeye karar vermiştir. Muhasebe politikasındaki değişikliğin birikimli etkisi, 2027 yılı hesap dönemine ait “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin açılış bakiyesinin, 80.000 TL kadar azaltılması suretiyle yansıtılacaktır.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin 2027 yılına ait vergi öncesi kâr tutarı ile gelir vergisi (kurum kazancı üzerinden alınan) tutarına olan etkisi ise bu tutarların sırasıyla 25.000 TL ve 5.000 TL kadar azaltılması şeklindedir.

İşletmenin 31 Aralık 2028 yılı hesap dönemine ait finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki gibi bir açıklama yapılması gerekecektir.

Dipnot 2 - Muhasebe Politikasında Değişiklik

İşletme, 2028 yılında münferit finansal tablolarında iştiraklerin ölçümünde uyguladığı maliyet yönteminde ihtiyari olarak değişikliğe giderek özkaynak yöntemini uygulamaya karar vermiştir.

İşletme yönetimi muhasebe politikasındaki bu değişikliğin finansal tablolarda gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bir bilgi sağlayacağını değerlendirmektedir. Muhasebe politikasındaki bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanmış ve 2028 yılına ait karşılaştırmalı finansal tablolarda yer alan ilgili tutarlar yeniden düzenlenmiştir. Muhasebe politikasında meydana gelen değişikliğin geriye dönük olarak uygulanması sonucunda 31 Aralık 2027 tarihinde sona eren yıllık hesap dönemine ait kâr tutarı 20.000 TL, “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin söz konusu döneme ait açılış bakiyesi de 80.000 TL azaltılmıştır. 2027 yılı başındaki “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kaleminin açılış bakiyesin 80.000 TL azaltılması, muhasebe politikasındaki değişikliğin 2027 yılından önceki dönemlere ait birikimli etkisi nedeniyledir.

Not: Finansal Durum Tablosu (ve diğer tablolar) üzerindeki düzeltmelerin etkisi ayrıca sunulmalıdır.

3.3. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Paragraf 3.16- Muhasebe Tahmini

İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin ve amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.

Paragraf 3.17- Muhasebe Tahmini Değişikliği

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliktir.

Paragraf 3.18- Tahmin Değişikliğinin Gerekliliği

Tahminlerin dayandırıldığı şartlarda değişiklikler meydana gelmesi, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminlerde değişikliğe gidilmesi gerekli olabilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili değildir ve bu nedenle yanlışlık düzeltmesi olarak nitelendirilemez.

Açıklama:

Muhasebe tahminleri, varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilgili gelecekte beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda, bir varlık veya yükümlülüğün defter değeri veya bir varlığın dönemsel tüketim miktarının belirlenmesi olarak tanımlanabilir.

Tahminler doğası gereği belirsizlik içerir. Bu kapsamda, tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi (konuyla ilgili rehberlik için örnek 3.20'den faydalanılabilir) veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin değiştirilmesi gerekebilir. Ancak bu değişiklik önceki dönemde yapılan işlemin hatalı olduğu anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla, bir tahminin değiştirilmesi önceki dönemlerle ilişkili olmayıp, tahminlerde yapılan değişiklik bir muhasebe politikası değişikliği ya da hata düzeltilmesi gibi ele alınmamaktadır.

İşletmelerin temel amacı finansal tablolarında gerçeğe uygun sunuma hizmet edecek düzeyde tahminlerin oluşturulmasıdır. Tahminlerde değişiklik yapılması da en nihayetinde bu amaca hizmet etmektedir.

Örnek 3.16:

Küçük ev aletleri ticareti yapan bir işletme, satışını gerçekleştirdiği ürünler için asgari 3 yıl garanti vermektedir. 31/12/2020 tarihli finansal tablolarında söz konusu garanti yükümlülüğü kapsamında 1.500.000 TL garanti karşılığı ayırmıştır. Ancak işletmenin 2020 yılı hesap dönemi içerisinde satışını yaptığı ürünlerin bazı serilerinde, üretimden kaynaklı hataların olması nedeniyle bu dönem ayrılacak garanti karşılığının yeniden değerlendirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu kapsamda işletme, garanti karşılığını 2.000.000 TL olarak tahmin etmiş ve 31/12/2020 tarihli finansal tablolarında garanti karşılığını 2.000.000 TL olarak raporlamıştır.

İşletme tarafından cari döneme ait garanti yükümlülüklerine ilişkin yapılan değişiklik bir tahmin değişikliğidir.

Örnek 3.17:

Mermer ocağı işleten bir işletme, 01/01/2020 tarihinde bir mermer kesme makinesi satın almıştır. İşletme söz konusu makinenin faydalı ömrünü 15 yıl, amortisman yöntemini doğrusal ve sonraki ölçüm yöntemini ise maliyet yöntemi olarak belirlemiştir.

İşletme her dönem sonu olduğu gibi 31/12/2021 tarihinde de faydalı ömür ve amortisman yöntemini gözden geçirmiş ve yararlı ömrün 15 yıl değil, 20 yıl olması gerektiğini belirlemiştir.

İşletmenin söz konusu maddi duran varlık kapsamında belirlediği faydalı ömür bir tahmine dayanmaktadır. İşletme güncel bilgilerine dayanarak söz konusu

tahmini revize etmiştir. Bu kapsamdaki değişiklikler 31/12/2021 yılı hesap dönemine ait finansal tablolara yansıtılacak olup, 2020 yılı hesap dönemi için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

Örnek 3.18:

İşletme aleyhine açılmış bir dava kapsamında 2026 yılı içerisinde 550.000 TL karşılık ayırmıştır. Söz konusu dava 2 yıl sürmüş ve 2028 yılındaki gelişmelerden de yola çıkarak davanın şirket aleyhine sonuçlanacağını kesine yakın olduğu anlaşılmıştır. Bu kapsamda ayrılması gereken karşılık tutarının 1.350.000 TL olacağı tahmin edilmiştir.

Dava kapsamında ayrılan karşılıklar muhasebe tahmini olup, ilk tahmin ne zaman yapılırsa yapılsın tahminde meydana gelen değişiklikler söz konusu tahmin değişikliğinin olduğu döneme yansıtılmalıdır.

Paragraf 3.19- Muhasebe Politikası ve Tahmin Değişikliği Ayrımı

Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülürken maliyeti üzerinden ölçülmeye başlanması gibi) tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, tahmin değişikliği olarak kabul edilir.

Açıklama:

Bazı durumlarda yapılan değişikliklerin muhasebe politikası değişikliği mi yoksa muhasebe tahmininde bir değişiklik mi olduğunun ayırt edilmesi son derece zor olabilir. Böyle durumlarda işletme yönetiminin muhakemede bulunması ve yaptığı değişikliğin politika değişikliği mi yoksa tahmin değişikliği mi olduğuna karar vermesi gerekir.

Değişikliğe neden olan uygulama, belirleme veya yöntem öncelikle muhasebe politikası tanımını karşılıyor ve başka bir bölümde de tahmin değişikliği olarak nitelendirilmiyorsa, söz konusu değişiklik muhasebe politikası değişikliği olarak değerlendirilir. Ancak değişikliğe neden olan uygulama veya belirleme konusunda işletme yönetimi kararsız kalmışsa, nihai ayırımın zor olduğu bu gibi durumlarda söz konusu değişiklikler tahmin değişikliği olarak değerlendirilmelidir.

İşletmelerin, bir BOBİ FRS hükmünün yanlış ya da eksik yorumlanması neticesinde, kullandıkları bir muhasebe yönteminde değişiklik yapmaları ve bu değişikliğin politika değişikliği mi tahmin değişikliği mi olduğu hususunda kararsız kalmış olmaları, söz konusu değişikliğin 3.19 paragrafında belirtildiği şekilde bir tahmin değişikliği olarak ele alınmasını gerekli kılmaz. Söz konusu değişiklik, BOBİ FRS’de öngörülen muhasebe ilkelerinin yanlış ya da eksik ele alınması neticesinde

ortaya çıkan bir hata niteliğinde olup, 3.23 paragrafında belirtilen hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Soru 3.8:

İşletme stok maliyetlerini FİFO'ya göre belirlemektedir. Takip eden süreçte işletme stok maliyeti belirleme yöntemi olarak ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin kullanılmasının FİFO'ya göre gerçeğe daha uygun bir sunum sağlayacağını değerlendirmiş ve FİFO yerine ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaya başlamıştır. Söz konusu değişikliğin tahmin değişikliği olarak mı yoksa politika değişikliği olarak mı ele alınması gerekmektedir?

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar muhasebe politikasını ifade eder.

İşletme yönetimi tarafından stok maliyetini belirlemek için kullanılan yöntem BOBİ FRS hükümleri doğrultusunda muhasebe politikası tanımını karşılamaktadır. Ayrıca BOBİ FRS 3.2. paragrafında ise muhasebe politikalarına ilişkin sayılan örnekler arasında stok maliyet hesaplama yöntemlerine de yer verilmiştir. Dolayısıyla FİFO'dan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine geçiş bir muhasebe politikası değişikliği olarak uygulanmalıdır.

Paragraf 3.20 - Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliğin Uygulanması

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin etkileri, 3.21 paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilerek ileriye yönelik olarak kayda alınır:

- Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına dâhil edilir.
- Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar, hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilir.

Paragraf 3.21

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişime yol açması veya özkaynak kalemleriyle ilgili olması durumunda, söz konusu değişiklik, değişikliğin yapıldığı dönemde ilgili varlık, yükümlülük veya özkaynak kalemlerinin defter değerlerinin düzeltilmesi suretiyle kayda alınır.

Örnek 3.19:

Bir otomotiv üreticisi sattığı otomobiller için 6 yıl garanti sağlamaktadır. 2020 yılı içerisinde yapmış olduğu tahminler kapsamında garanti yükümlülüğünü muhasebeleştirilmiştir. İşletme 2021 yılı içerisinde 2020 yılında üretilen otomobillerin bazı serilerinde üretimden kaynaklı hataların olduğunu tespit etmiş ve bu kapsamda söz konusu otomobiller için ayırması gereken karşılığın önceki dönem ayrılan karşılığın 2 katı olması gerektiğini tahmin etmiştir.

İşletme, garanti karşılığı kapsamında bir muhasebe tahmininde bulunmuştur. 2021 yılı içerisinde elde edilen bilgi 2020 yılında ayrılan karşılık tutarının aslında yanlış hesaplandığını göstermiş olsa da söz konusu dönem tamamlandığından, ayrılması gereken karşılık tutarı 2021 yılı finansal tablolarına yansıtılacak ve önceki dönemdeki karşılık tutarı için düzeltme yapılmayacaktır.

Örnek 3.20:

31 Aralık 2020 tarihinde işletme, ABC işletmesinden olan kısa vadeli ticari alacaklarını 300.000 TL (ticari alacak 900.000 TL; karşılık ayrılan kısmı 600.000 TL) olarak raporlamıştır. Şüpheli alacak tutarı, işletme politikası ve içinde bulunulan şartlara uygun bir şekilde tahmin edilmiştir.

31 Aralık 2021 tarihinde işletme, ABC işletmesinin tasfiye sürecine girdiği haberini almıştır. İşletme tasfiye memurları ile yaptığı görüşmeler neticesinde söz konusu alacağın 50.000 TL'sinin tahsil edilebileceğini öğrenmiştir.

İşletme, 31/12/2021 tarihli finansal tablolarında 250.000 TL daha karşılık ayırarak (250.000 TL dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilmiştir) ABC işletmesinden alacağını 50.000 TL olarak finansal tablolara yansıtacak ve önceki döneme için tahmin edilen şüpheli alacak tutarında herhangi bir düzeltme yapmayacaktır.

Örnek 3.21:

İşletme, 1 Ocak 2020 tarihinde 1.000.000 TL'ye bir yat satın almıştır. İşletme edinme tarihinde mevcut olan tüm bilgiler ışığında yatın kalıntı değerini 100.000 TL ve faydalı ömrünü edinme tarihinden itibaren 30 yıl olarak belirlemiştir. İşletme, yatın amortismanında kullanılacak en uygun yönteminin ise doğrusal amortisman yöntemi olduğuna karar vermiştir.

2028'in başında işletme, yat sektörü hakkında detaylı bir araştırma yapmış ve elde ettiği bilgiler çerçevesinde, yatın kalıntı değerini 500.000 TL, faydalı ömrünü ise edinme tarihinden itibaren 20 yıl olarak belirlemiştir. İşletme, yatın

amortismanında kullanılacak en uygun yönteminin doğrusal amortisman yöntemi olduğu kanaatindedir.

İşletmenin yatın kalıntı değeri ve faydalı ömrü hakkında yaptığı belirleme bir tahmin değişikliğidir. Söz konusu tahmin değişikliği kapsamında yapılacak muhasebe işlemlerine aşağıda yer verilmektedir:

- Yatın faydalı ömrü 20 yıl olarak revize edildiğinden 2028 yılına ait hesap dönemi itibarıyla yatın geriye kalan faydalı ömrü 12 yıldır.
- Yatın ilk ediniminde 100.000 TL olarak belirlenen kalıntı değer tahmini 2028 yılına ait hesap dönemi itibarıyla 500.000 TL olarak revize edilmiştir. Dolayısıyla yatın amortismanına tabi tutarı 260.000 TL (yatın defter değeri 760.000 TL – kalıntı değeri 500.000 TL) olarak değişmiştir.
- Yatın 2028 yılına ait hesap döneminde kâr veya zarara yansıtılacak amortisman gideri ise 21.667 TL olacaktır ($260.000 \text{ TL} / 12 \text{ yıl} = 21.667$).

Örnek 3.22:

İşletme, 2020 yılında 10.000 TL'ye bir yazıcı satın almış ve söz konusu yazıcının faydalı ömrünü 10 yıl olarak tahmin etmiştir. İşletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaya karar vermiş ve kalıntı değeri de sıfır olarak belirlemiştir. 2022'nin başında işletme, yazıcının faydalı ömrünün 4 yıl kaldığına karar vererek faydalı ömrünü revize etmiştir.

2022 yılı hesap dönemi başı itibarıyla yazıcının net defter değeri 8.000 TL'dir (10.000 TL defter değeri – 2.000 TL birikmiş amortisman). İşletme 2022 yılı ve sonrasındaki hesap dönemleri için yıllık 2.000 TL (8.000 TL/4 yıl) amortisman ayırmaya başlayacak ve 4. yılın sonunda varlık tamamen itfa edilmiş olacaktır. Söz konusu tahmin değişikliği cari yıl ve sonraki yıllar kâr zararında, birikmiş amortisman gideri olarak muhasebeleştirilecek ve önceki dönemler için herhangi bir düzeltme söz konusu olmayacaktır.

Paragraf 3.22 - Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler Hakkında Yapılacak Açıklamalar

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari **raporlama dönemine** ilişkin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır.

Açıklama:

3.22 paragrafında belirtildiği üzere işletmeler, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik meydana geldiğinde söz konusu değişikliğin cari dönem ve sonraki dönemlere olan etkisi finansal tablo dipnotlarında ayrı ayrı açıklanmalıdır.

Bununla birlikte işletme, muhasebe tahmininde bir değişiklik meydana geldiğinde ve söz konusu değişikliğin etkisinin ölçülebilir olmadığı durumlarda ise bu hususu finansal tablo dipnotlarında açıklar.

Örnek 3.23:

Küçük ev aletleri ticareti yapan bir işletme, satışını gerçekleştirdiği ürünler için asgari 3 yıl garanti vermektedir. İşletme 2020 yılı hesap dönemi finansal tablolarında 1.500.000 TL garanti karşılığı hesaplamış ve bu yıl garanti kapsamında herhangi bir yükümlülük gerçekleştirmemiştir. Takip eden hesap döneminde işletme, pazar payını arttırmak amacıyla 2021 yılında söz konusu ürünler için verdiği garanti süresini 5 yıla çıkarmış ve bu kapsamdaki garanti yükümlülüğünü de 1.000.000 TL arttırarak 2.500.000 TL olarak belirlemiştir.

İşletme söz konusu tahmin değişikliği neticesinde 2021 yılı hesap dönemine ait finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki gibi bir açıklama yapacaktır.

Dipnot 2 - Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik

İşletme, 2021 yılı hesap döneminde pazar payını arttırmak amacıyla yapmış olduğu çalışmalar neticesinde satışını yapmış olduğu küçük ev aletlerinin garanti süresini 5 yıla çıkarmıştır.

Yapılan bu tahmin değişikliği neticesinde, işletmenin garanti karşılıkları kapsamında tahmin ettiği tutar 1.000.000 artarak 2.500.000 TL'ye yükselmiş ve işletme bunun karşılığında Kâr veya Zarar Tablosuna 1.000.000 TL tutarında bir karşılık gideri yansıtmıştır.

3.4. YANLIŞLIKLAR

Paragraf 3.23 - Yanlışlıklar

Yanlışlıklar, finansal tablo kalemlerinin kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında yapılan hata veya hileden ortaya çıkar. Finansal tabloların, önemli bir yanlışlığı ya da finansal durumun, faaliyet sonuçlarının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir yanlışlığı içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmaz.

Paragraf 3.24

Yanlışlıklar, matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.

Soru 3.9:

Yanlışlık içeren her finansal tablonun BOBİ FRS'ye tam uygunluk sağlamadığı şeklinde bir genelleme yapılabilir mi?

Bir finansal tablonun BOBİ FRS'ye tam uygunluk sağlamasını etkileyecek hatalar önemli olarak nitelendirilecek hatalardır. Bu kapsamda önemsiz bir hata BOBİ FRS'ye tam uygunluk sağlamasına neden olacak bir aykırılık teşkil etmeyecektir.

Bununla birlikte, finansal tabloların kasıt içeren bir yanlışlık içermesi durumunda ise söz konusu yanlışlığın önemli ya da önemsiz olmasına bakılmaksızın, finansal tabloların BOBİ FRS'ye tam olarak uygunluk sağlaması söz konusu olmayacaktır.

Paragraf 3.25 - Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Cari dönemde yapılan yanlışlıklar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari dönemde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda yanlışlıklar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar **geçmiş dönem yanlışlıkları** olarak nitelendirilir.

Paragraf 3.26 - Geçmiş Dönem Yanlışlıkları

Geçmiş dönem yanlışlıkları; yanlışlığın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen yanlışlıklardır.

Açıklama:

Geçmiş dönem yanlışlıklarında yanlışlık, yapıldığı dönemde fark edilemeyerek genellikle takip eden dönemlerde ortaya çıkarılır.

Önceki bir dönemde bir yanlışlık olup olmadığını belirlemek, hatanın yapıldığı sırada makul olarak elde edilmiş veya elde edilebilecek güvenilir bilgilerin mevcut olup olmadığının dikkate alınmasını gerektirir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru veya yanlış olup olmadığı belirlenemez. Ancak söz konusu tutarın bir tahmin olduğunun açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahmin sürecinin yapısının ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.

Paragraf 3.27- Önemli Geçmiş Dönem Yanlışlıkları

Önemli geçmiş dönem yanlışlıkları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla önemli geçmiş dönem yanlışlıklarının düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, yanlışlığın tespit edildiği cari dönemin kâr veya zararında gösterilemez.

Soru 3.10:

Önemliliğinin kıyas noktası veya tutarı var mıdır? Hangi yanlışlık önemli hangisi önemsiz olarak değerlendirilmelidir?

“Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün 1.9 paragrafında, bir bilginin verilmemesinin veya yanlış verilmesinin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi bekleniyorsa bu bilginin önemli olduğu ve bir bilginin önemli olup olmadığının belirlenmesinde ilgili kalemin tutar olarak büyüklüğünün yanı sıra niteliğinin de göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmektedir.

Bu kapsamda, bir bilginin finansal tablolarda yer alıp almayacağına karar verirken bilginin sadece tutar olarak büyüklüğü değil aynı zamanda söz konusu bilginin nitel olarak işletmenin durum ve koşulları bakımından ifade ettiği uygunluğunu da göz önünde bulundurulmalıdır.

Dolayısıyla, finansal tablolarda meydana gelen yanlışlıkların önemli olup olmadığı değerlendirilirken; sadece sayısal olarak ifade edilen tutar ya da kıyas noktalarının esas alınmaması, işletmenin içinde bulunduğu durum ve koşulların da dikkate alınması gerekmektedir.

Soru 3.11:

Önemsiz olarak nitelendirebileceğimiz kasıt unsuru içermeyen bir yanlışlığın geriye dönük olarak düzeltilmesine gerek var mıdır?

BOBİ FRS 3.27 paragrafı yarıncı bir yanlışlık önemli ise söz konusu yanlışlık düzeltilmeden finansal tabloların BOBİ FRS'ye uygun olduğu söylenemez. Söz konusu hükümden hareketle kasıt unsuru içermeyen önemsiz bir yanlışlık finansal tabloların BOBİ FRS'ye uygunluk beyanını etkilemeyeceğinden geriye dönük olarak düzeltilmesine de gerek yoktur. Ancak işletmeler önemsiz de olsa söz konusu yanlışlığı ihtiyari olarak geriye dönük düzeltmeyi tercih edebilirler.

Bununla birlikte söz konusu yanlışlık işletmenin finansal durumunu faaliyet sonuçlarını veya nakit akışlarını belirli bir biçimde göstermek amacıyla kasıtlı olarak yapılmış önemsiz olarak nitelendirilen bir yanlışlıktan kaynaklanıyorsa, bu durumda işletmeler yanlışlığı geriye dönük olarak düzeltilmeden BOBİ FRS'ye uygunluk beyanında bulunamazlar.

Örnek 3.24:

İşletme, 31 Aralık 2020 yılı hesap dönemine ait finansal tabloların yayımı için onaylanmasından sonra, 2020 yılı hesap dönemi amortisman giderinin olması gerekenden 150.000 TL daha az tutarda finansal tablolara yansıtıldığını fark etmiştir. İşletmenin 2020 yılı hesap dönemine ait amortisman gideri toplamı 9.500.000 TL'dir.

Amortisman giderinin finansal tablolarda, olması gerekenden 150.000 TL daha az raporlanmış olması durumu bir geçmiş dönem hatasıdır.

31 Aralık 2020 yılı hesap dönemine ait finansal tablolardaki bu yanlışlık, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten sonra fark edilen matematiksel bir hatadan kaynaklanan geçmiş dönem hatasıdır. Ancak, bu hata finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararı etkileyecek niteliğe ve niceliğe sahip olmadığından önemsiz bir geçmiş dönem hatası olarak değerlendirilir. Dolayısıyla, bu hata göz ardı edilebilir niteliktedir ve düzeltilmesine gerek yoktur.

Örnek 3.25:

İşletme, 2022 yılında ABC şirketine yapmış olduğu 800.000 TL ön ödemenin, işletme giderlere katlandıkça kâr veya zararda göstermediğini fark etmiştir. İşletme yaptığı incelemeler neticesinde ödemenin 2020 yılı hesap döneminde 200.000 TL, 2021 yılı hesap döneminde 500.000 TL ve 2022 yılı hesap döneminde ise 100.000 TL olarak kaydedilmiş olması gerektiğini tespit etmiştir. İşletme tarafından yapılan değerlendirmede; söz konusu yanlışlıkların finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olacağı kanaatine varılmıştır.

İşletme gerçekte katlandığı ancak finansal tablolara gider olarak kaydetmediği tutarları ilgili yıllarda yapılan yanlışlıklara karşılık gelen tutarlarda düzeltir. 2022 yılı hesap döneminde ilgili gider kalemini 100.000 TL arttırır, 2021 yılı hesap döneminde ilgili gider kalemini 500.000 TL ve 2021 yılı açılış Finansal Durum Tablosunda da “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemini 200.000 TL azaltarak söz konusu önemli etkiye sahip olan yanlışlığı finansal tablolara yansıtılmış olur.

2021 Yılı Açılış Finansal Durum Tablosu Düzeltmesi:

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Düzeltme Zararları	200.000 TL	
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları		200.000 TL

2021 Yılı Düzeltmesi (Karşılaştırmalı Dönem):

Satışların Maliyeti	500.000 TL	
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları		500.000 TL

2022 Yılı Düzeltmesi (Cari Dönem):

Satışların Maliyeti	100.000 TL	
Peşin Ödenmiş Giderler ve Gelir Tahakkukları		100.000 TL

3.4.1. Geriye Dönük Düzeltme

Paragraf 3.28 - Geriye Dönük Düzeltme

Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem yanlışlıkları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. Buna göre, önemli bir geçmiş dönem yanlışlığına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

- Yanlışlığın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya
- Yanlışlığın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Soru 3.12:

Örnek 3.25'te belirtilen durumda işletme karşılaştırmalı olarak hangi finansal tabloları sunmalıdır?

İşletme, cari raporlama dönemi olan 2021 yılı hesap dönemine ait finansal tablolarında, karşılaştırmalı olarak sunulan 2020 yılı hesap dönemine ait finansal tablolarına da yer verecektir. İşletme ayrıca söz konusu hatanın en erken karşılaştırılabilir dönem olan 2020 yılı döneminden önce gerçekleşmiş olması sebebiyle ilâve olarak 01/01/2020 tarihindeki açılış Finansal Durum Tablosuna da yer verir.

Sonuç olarak, Kâr Veya Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunun karşılaştırmalı olarak sunumu bakımından bir değişiklik olmazken, işletme tarafından üçüncü bir finansal tablo olarak 01/01/2020 tarihli açılış Finansal Durum Tablosuna yer verecektir.

Örnek 3.26:

İşletme, 01/01/2020 tarihinde 1.000.000 TL'ye bir makine satın almıştır. İşletme makinanın faydalı ömrünü, Vergi Usul Kanununda belirlenen süre olan 5 yıllık süreye göre belirlemiş ve doğrusal amortisman yöntemini uygulamaya karar vermiştir. İşletme, 31/12/2022 tarihi itibarıyla yapmış olduğu değerlendirmede BOBİ FRS hükümleri doğrultusunda işletmeye özgü bir tahmin yapıldığında bahsi geçen makinanın 15 yıl kullanılabileceğini değerlendirmiştir. İşletme, faydalı ömürdeki değişikliği tahmin değişikliği olarak ele almış ve geriye dönük bir düzeltme yapmamıştır.

İşletme, ilk faydalı ömür tahminini makineyi edindiği 01/01/2020 tarihinde değil, 31/12/2022 tarihinde yapmıştır. Başka bir deyişle, işletme makineyi aldığı tarih olan 01/01/2020 tarihinde ulaşılması mümkün olan bilgiler ışığında yapması gereken tahmini yapmamış ve vergi otoritesi tarafından belirlenen süreleri esas alıp doğrudan kullanmıştır. İşletmenin makinenin alındığı tarihte mevcut olan bilgileri kullanmamasının bir yanlışlık olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu doğrultuda işletmenin, faydalı ömrü revize etmesi bir tahmin değişikliğinden ziyade BOBİ FRS'de öngörülen muhasebe ilkelerine aykırılık teşkil etmekte ve işletme yönetimi tarafından yapılan bir yanlışlık olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda işletmenin söz konusu yanlışlığı makinenin edinim tarihi itibarıyla gidermesi ve bu yanlışlığın etkisini makinenin edinim tarihi itibarıyla düzeltmesi gerekmektedir.

Örnek 3.27:

İşletme, 2022 yılında sistemselsel bir yanlışlık nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların geçmiş dört yıl boyunca eksik hesaplandığını tespit etmiştir. Yanlışlığın 1/1/2022 tarihindeki (cari yıl hesap dönemi başındaki) "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi bu tutarın 100.000 TL kadar azaltılması şeklindedir. İşletme, yanlışlık sonucunda, geçmiş dört yıla ait hesap dönemine ilişkin "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin her bir yıl için 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir. İşletme, finansal tablolarını sunarken geçmiş iki yıla ait hesap dönemine ilişkin karşılaştırılabilir bilgilere yer vermektedir.

Buna göre, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2021 ve 31/12/2020 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait amortisman giderlerindeki hatanın:

- İlgili gider kaleminin 25.000 TL kadar azaltılması ve
- Finansal Durum Tablosundaki "Maddi Duran Varlıklar" kaleminin de 25.000 TL kadar azaltılması

yoluyla düzeltilmesi gerekmektedir.

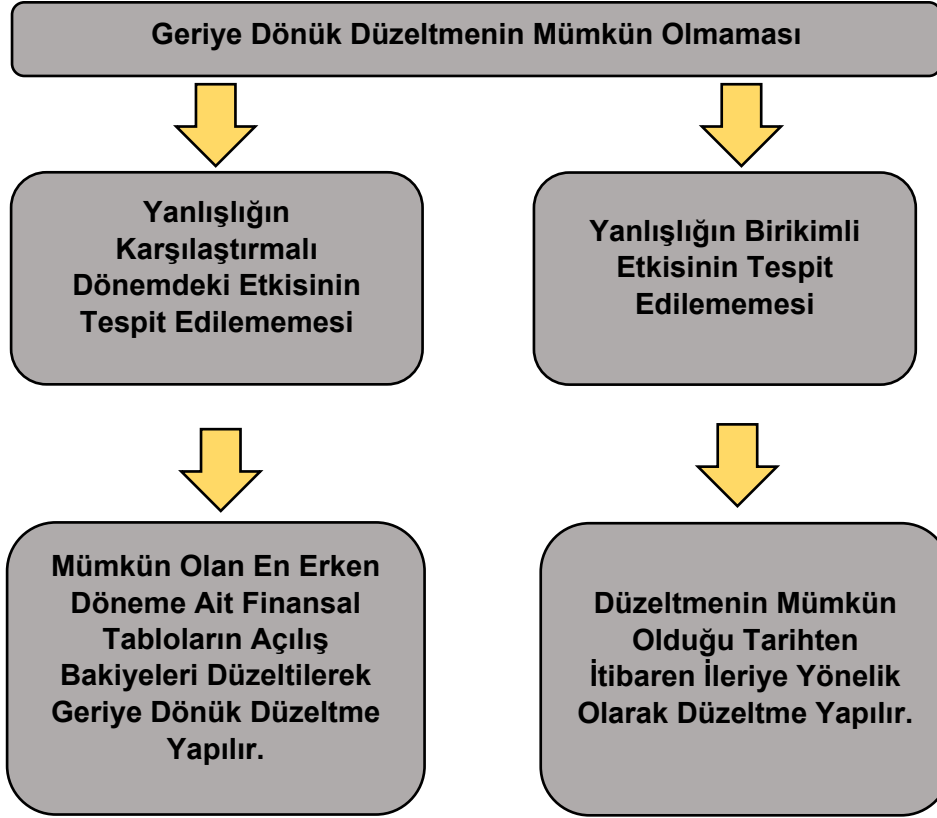
Bununla birlikte, söz konusu hatanın düzeltilmesi kapsamında, işletmenin ayrıca karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başı olan 1/1/2020 tarihindeki "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi ile Maddi Duran Varlıklar kaleminin açılış bakiyelerini de 50.000 TL tutarında azaltarak üçüncü bir Finansal Durum Tablosu hazırlayıp, sunması gerekmektedir.

Paragraf 3.29 - Geriye Dönük Düzeltmenin Mümkün Olmaması

Önemli bir geçmiş dönem yanlışlığının dönem bazındaki veya birikimli etkisinin belirlenmesinin, makul her türlü çabaya katlanılmasına rağmen mümkün olmadığı durumlarda geriye dönük düzeltmenin istisnaları söz konusu olabilir.

Paragraf 3.30

Yanlışlığın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönem bazında yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (bu, cari dönem de olabilir) ilişkin varlık, yükümlülük ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilir.

Şekil 2 - Geriye Dönük Düzeltmenin Mümkün Olmaması**Örnek 3.28:**

Örnek 3.27'ye göre, yanlışlığın 2028 yılından önceki dönemler için dönem bazında yarattığı etkiler belirlenemiyorsa, işletme geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönem olan 31/12/2028 tarihinde sona eren raporlama dönemine ilişkin "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin açılış bakiyelerini düzeltmelidir.

Buna göre 1/1/2028 tarihindeki "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 75.000 TL azaltılmalıdır. Ayrıca 31/12/2028

tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki “Maddi Duran Varlıklar” kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

Örnek 3.29:

İşletme, 31/12/2021 tarihinde daha önceki hesap dönemlerinde satışı yapılan 50.000 TL tutarındaki bazı ticari malların yanlışlıkla stoklar içerisinde izlendiğini fark etmiştir. İşletmenin kayıtlarına göre 2020 ve 2021 yılı hesap dönemlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Satışlarının tutarı sırasıyla 1.150.000 TL ve 1.440.000 TL,
- Satışların maliyeti tutarı sırasıyla 960.000 TL ve 1.250.000 TL (50.000 TL tutarındaki yanlışlık dâhil),
- Stoklarının tutarı sırasıyla 530.000 TL ve 600.000 TL (50.000 TL tutarındaki yanlışlık dâhil),
- Geçmiş yıl kârları tutarı sırasıyla 310.000 TL ve 420.000 TL (50.000 TL tutarındaki yanlışlık dâhil)’dir.

İşletme, yaptığı araştırmalar neticesinde 50.000 TL tutarındaki malların satışının hangi hesap döneminde gerçekleştiğini tespit edememiştir. İşletme, finansal tablolarını sunarken sadece bir önceki yıla ait karşılaştırmalı bilgilere yer vermektedir. Söz konusu yanlışlığın 2020 yılına ait finansal tablolar üzerindeki birikimli etkisi bilinmesine rağmen, dönem bazındaki etkisi makul her türlü çabaya rağmen belirlenemediği için geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme ilişkin varlık ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilecektir. İşletme, sadece bir önceki döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunduğundan, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönem cari dönemdir. Bu nedenle cari dönemin başındaki varlık ve özkaynak tutarlarının düzeltilmesi yoluyla yanlışlığın toplam etkisi giderilmiş olacaktır.

Buna göre işletmenin, 31/12/2020 ve 31/12/2021 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerine ait finansal tablolarında ilgili tutarların görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

	2020	2021
Satış Hasılatı	1.150.000 TL	1.440.000 TL
Satışların Maliyeti	960.000 TL	1.200.000 TL*
Stoklar	530.000 TL	(600.000 TL - 50.000 TL) 550.000 TL
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	310.000	(420.000 TL - 50.000 TL) 370.000 TL

*İşletmenin cari dönem sonu kayıtlarında satışların maliyeti tutarında yapılacak 50.000 TL tutarındaki azaltma bir geçmiş dönem hata düzeltmesi değildir. Bu hatanın etkisi finansal tablolara yansıtılmadan önce işletme içinde düzeltilmiştir.

Paragraf 3.31

Yanlışlığın cari dönemin başındaki birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, yanlışlık düzeltmesi, düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Dolayısıyla, yanlışlığın bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine olan birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 3.30:

Yanlışlığın Birikimli Etkisinin Tespit Edilememesi

Örnek 3.27'den farklı olarak işletme tarafından yanlışlığın "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenmemektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ait hesap dönemine ilişkin kâr tutarının 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir.

Bu çerçevede, 31/12/2028 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki "Maddi Duran Varlıklar" kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

Örnek 3.31:

Geçmiş Dönem Kıdem Tazminatı Karşılığının Yanlış Hesaplanması

İşletme, 2022 yılı hesap döneminde geçmiş hesap dönemlerinde pazarlama işçileri için kıdem tazminatı karşılıklarının eksik hesaplandığını fark etmiştir. İşletme bu yanlışlığın 2020, 2021 ve 2022 yıllarına olan etkisini bilmekle beraber makul her türlü çabayı göstermiş olmasına rağmen bu yıllardan önceki yıllara olan birikimli etkisini tespit edememiştir. Yanlışlığın söz konusu hesap dönemlerine etkisi sırasıyla 60.000 TL, 35.000 TL ve 40.000 TL'dir. İşletme, finansal tablolarını sunarken sadece bir önceki yıla ilişkin karşılaştırmalı bilgilere yer vermektedir. İşletmenin 01/01/2020 tarihi itibarıyla yanlışlık düzeltmesi öncesi kıdem tazminatı karşılığı yükümlülüğü 600.000 TL, "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" ise 950.000 TL'dir.

Yanlışlığın birikimli etkisi bilinmediğinden 01/01/2020 tarihinden itibaren yanlışlık ileriye yönelik olarak düzeltilecektir.

Buna göre işletme, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait (yani 01/01/2021 tarihine ait) ilâve bir Finansal Durum Tablosu hazırlayacak ve bu Finansal Durum Tablosunda kıdem tazminatı yükümlülüğü ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemini 60.000 TL arttırarak sırasıyla; 660.000 TL ve 1.010.000 TL olarak sunacaktır. 31/12/2021 tarihinde sona eren

hesap dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu yeniden düzelterek sunulacak ve yeniden düzeltilmiş tablodaki pazarlama giderleri kaleminin tutarı 35.000 TL daha yüksek olacaktır.

3.4.2. Geçmiş Dönem Yanlışlıklarına İlişkin Açıklamalar

Paragraf 3.32- Geçmiş Dönem Yanlışlıklarına İlişkin Açıklamalar

Geçmiş dönem yanlışlıklarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:

- a) Geçmiş dönem yanlışlıklarının niteliği,
- b) Karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı (mümkün olduğu ölçüde),
- c) Karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı (mümkün olduğu ölçüde) ve
- ç) (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.

Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

Örnek 3.32:

Örnek 3.31'deki işletmenin 31/12/2021 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapması gerekir.

Dipnot 2 - Yanlışlıklar

Geçmiş hesap dönemlerinde satışı yapılan ve maliyet bedeli 50.000 TL olan bazı ticari malların stoklar içerisinde izlendiği fark edilmiştir. Ancak söz konusu ticari malların satışının her türlü çabamıza rağmen hangi hesap dönemi içerisinde yapıldığı tespit edilememiştir. Bu nedenle geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken dönem olan cari dönemin başındaki aşağıda belirtilen ilgili bakiyeler düzeltilmiştir. Yanlışlık dolayısıyla "Stoklar" ve "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemlerinin açılış bakiyelerini 50.000 TL tutarında azaltacak şekilde düzeltme yapılmıştır.

3.5. İLÂVE FİNANSAL DURUM TABLOSU SUNULMASI

Paragraf 3.33- İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya yanlışlık düzeltmesi kapsamında geriye dönük düzeltme yapıldığında, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki Finansal Durum Tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse ilave Finansal Durum Tablosu sunulması gerekmez.

Açıklama:

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan finansal bilgiye ulaşması adına işletmeler, önceki dönem finansal tablolara etki eden bir muhasebe politikası değişikliği ya da önceki dönem finansal tablolarda düzeltilmesi gereken önemli bir hatanın varlığı halinde karşılaştırmalı finansal tabloların düzeltilmesinin yanı sıra, bir üçüncü tablo olarak karşılaştırmalı dönemin açılış Finansal Durum Tablosunu da sunarlar.

Bu açılış Finansal Durum Tablosuna, muhasebe politikasındaki değişiklik ve yanlışlık düzeltmesinin bu tablo tarihinden önceki toplam etkisi ilgili kalemler düzeltilerek yansıtılır. Böylece geçmişe etki eden hususlar ilgili varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemleri ile bunların kâr veya zarara olan geçmiş etkisi “Geçmiş Yıl Kârı/Zararı” aracılığıyla açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmış olur.

4. MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE YANLIŞLIKLARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Bu bölümde bir muhasebe politikası değişikliğinde, bir muhasebe tahmininde meydana gelen değişiklikte veya önemli bir hataya ilişkin düzeltmelerin yapılması gerektiği durumlarda finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamalara yer verilmiştir.

Bununla birlikte, BOBİ FRS'de bu bölüm hükümlerinin dışında genel olarak yapılması gereken açıklamalara ise "*Dipnotlar*" bölümünde yer verilmiştir.

Bu kapsamda dipnotlarda;

- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özetine,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarına. Bu politikalar açıklanırken, işletme yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli derecede etkisi olan yargılara,
- Finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımlara yer verilmesi gerekmektedir.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
Muhasebe Politikası Tanımı	Yoktur	Tanımlanmıştır	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Muhasebe Politikalarının Uygulanması	Tutarlılık kavramı gereği, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekir.	Benzer olay ve işlemler için muhasebe politikalarının tutarlı bir şekilde uygulanması gerekir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Muhasebe Politikası Değişikliği	Geçerli nedenlerin bulunması halinde muhasebe politikası değişikliğine gidilebilir ancak geçerli nedenlerin ne olduğuyla ilgili bir hükme yer verilmemiştir.	Finansal tabloların, işlem ve olayların işletmenin finansal durumu veya faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumunda, işletmeler politika değişikliğine gidebilir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
Muhasebe Politikası Değişikliğinin Uygulanmasıyla İlgili Hükümler	Mali politikalarda cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleriyle birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara etkileri gösterilmelidir.	Politika değişiklikleri, söz konusu politika ilk günden beri uygulanıyormuşçasına geriye dönük olarak uygulanmalı ve etkileri açıklanmalıdır.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Önemli Muhasebe Politikalarının Açıklanması	Finansal tabloların içerdiği önemli muhasebe politikalarının anlaşılır ve kısa bir şekilde açıklanması gerekmektedir.	Finansal tablolar hazırlanırken önemli muhasebe politikalarının özetinin ve politikalara etkisi olan yargıların açıklanması gerekmektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Muhasebe Tahmini Değişikliği Tanımı ve Uygulanması	Muhasebe tahmini tanımı bulunamamakta ve tahmin değişikliğinin muhasebeleştirilmesi konusu düzenlenmemektedir.	Muhasebe tahmini değişikliği tanımı yapılmakta ve değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanacağı ve değişikliğin gerekçelerinin açıklanması gerektiği ifade edilmektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

	MSUGT	BOBİ FRS	TFRS
Muhasebe Tahminlerinin Açıklanması	Yoktur	Önemli muhasebe tahmin ve kullanılan varsayımların açıklanması gerekmektedir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu
Yanlışlık Tanımı ve Yanlışlıkların Düzeltilmesi	Yoktur	Yanlışlık tanımı yapılmış ve yanlışlıkların nasıl düzeltilmesi gerektiğiyle ilgili hükümlere yer verilmiştir.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*
(Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%208.pdf)
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 10 – *Accounting Policies, Estimates and Errors*
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-10.pdf>)
- Barnes, J., & Ernst & Young. (2018). *International GAAP 2018: Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd.
- PricewaterhouseCoopers LLP, Global Accounting Consulting Services Staff (2018). *Manual of Accounting: IFRS 2019*, LexisNexis U.K.
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.