TMS 8

MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*" 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 13/06/2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmi Gazete'de yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 13/06/2018 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 13/06/2018 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 8
Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Amaç

1 Bu Standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kıstasları belirlemek, muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme esaslarını ve açıklamaları düzenlemektir. Bu Standart, işletmelerin finansal tablolarının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği ile dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar.

2 Muhasebe politikalarındaki değişikliklerle ilgili olanlar dışındaki muhasebe politikalarına yönelik açıklama hükümleri, TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nda düzenlenmektedir.

Kapsam

3 Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ile muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve geçmiş dönem hatalarına ilişkin düzeltmelerin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

4 Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması için yapılan geriye dönük düzeltmeler ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan vergi etkileri, TMS 12 *Gelir Vergileri* uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.

Tanımlar

5 Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

***Muhasebe politikaları*: Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalardır.**

***Muhasebe tahminleri:* Finansal tablolardaki ölçüm belirsizliği içeren parasal tutarlardır.**

***Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler)*: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki adlarla yayımlanan Standart ve Yorumlardır:**

(a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları,

(c) TFRS Yorumları ve

(d) TMS Yorumları.[1]

***Önemli*: TMS 1'in 7'nci paragrafında tanımlanmıştır ve bu Standartta aynı anlamda kullanılmaktadır.**

***Geçmiş dönem hataları*: Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolarda, aşağıdaki niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır:**

(a) Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan ve

(b) Söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul bir şekilde beklenebilecek olan.

[1] TFRS'lerin tanımı 2010 yılında UFRS Vakfı'nın yapısındaki değişiklik sonucu meydana gelen isim değişikliğinden sonra değiştirilmiştir.

Bu tür hatalar; matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasında yapılan hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasının ve hilelerin etkilerini içerir.

***Geriye dönük uygulama*: Yeni bir muhasebe politikasının, işlem, diğer olay ve koşullara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır.**

***Geriye dönük yeniden düzenleme*: Geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi, finansal tablo unsurlarına ilişkin tutarların finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında düzeltmelerin yapılmasıdır.**

***Mümkün olmama*: Bir hüküm makul olan her türlü çaba gösterilmesine rağmen uygulanamıyorsa, o hükmün uygulanması mümkün değildir. Aşağıdaki durumların varlığı halinde, belirli bir geçmiş dönem için, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geriye dönük uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi için geriye dönük yeniden düzenleme yapılması mümkün değildir:**

(a) Geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük yeniden düzenlemenin etkilerinin belirlenememesi,

(b) Geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük yeniden düzenlemenin, yönetimin ilgili dönemdeki niyetinin ne olabileceğine yönelik varsayımların yapılmasını gerektirmesi veya

(c) Geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük yeniden düzenlemenin, tutarlar için önemli tahminlerin yapılmasını gerektirmesi ve bu tahminlere ilişkin aşağıdaki niteliklere sahip bilgilerin objektif bir şekilde diğer bilgilerden ayırt edilmesinin imkânsız olması:

(i) Bu tutarların finansal tablolara alındığı, ölçüldüğü veya açıklandığı tarihte (veya tarihlerde) mevcut olan durumlar hakkında kanıt sağlayan ve

(ii) İlgili geçmiş döneme ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan.

***İleriye yönelik uygulama*: Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin ileriye yönelik uygulanması ve muhasebe tahminlerindeki bir değişikliğin etkilerinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması sırasıyla aşağıdakileri ifade eder:**

(a) Yeni bir muhasebe politikasının, bu politikanın değiştirildiği tarihten sonra meydana gelen işlem, diğer olay ve koşullara uygulanması ve

(b) Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkilerinin, değişiklikten etkilenen cari ve gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılması.

6 [Silinmiştir]

Muhasebe politikaları

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması

7 Bir işlem, diğer olay veya koşula özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunması durumunda, bu kaleme uygulanacak muhasebe politikası veya politikaları, söz konusu TFRS uygulanarak belirlenir.

8 TFRS'ler, işlem, diğer olay ve koşullar hakkında ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi içeren finansal tabloların oluşmasını sağlayan muhasebe politikalarını belirler. Politikaların uygulanmasının etkisi önemsiz olduğunda, söz konusu politikaların uygulanması gerekmez. Ancak, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için TFRS'lerden önemsiz sapmalar yapılması ya da önemsiz sapmaların düzeltilmemesi uygun değildir.

9 TFRS'lerde yer alan hükümlerin uygulanmasında işletmelere yardımcı olmak amacıyla, TFRS'lerle birlikte uygulama rehberleri de yayımlanmaktadır. Bu uygulama rehberlerinde, söz konusu rehberlerin Standardın ayrılmaz bir parçası olup olmadığı belirtilmektedir. TFRS'lerin ayrılmaz bir parçası olan rehberlerin

uygulanması zorunludur. TFRS'lerin ayrılmaz bir parçası olmayan rehberlerin ise uygulanması zorunlu değildir.

10 Bir işlem, diğer olay veya koşula özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda işletme yönetimi, aşağıdaki niteliklere sahip bilgileri sağlayan bir muhasebe politikasını geliştirirken ve uygularken kendi takdirini kullanır:

(a) Kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar açısından ihtiyaca uygun olan ve

(b) Güvenilir olan. Bilginin güvenilir olması için finansal tabloların;

(i) İşletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması,

(ii) İşlem, diğer olay ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil, ekonomik özünü de yansıtması,

(iii) Tarafsız olması, diğer bir ifadeyle önyargı taşımaması,

(iv) İhtiyatlı olması ve

(v) Tüm önemli yönleriyle tam olması

gerekir.

11 İşletme yönetimi, 10'uncu paragraf çerçevesinde kendi takdirini kullanırken, uygulanabilirliklerini göz önünde bulundurarak, sırasıyla aşağıdaki kaynaklara başvurur:

(a) Benzer ve ilişkili konuları ele alan TFRS'lerde yer alan hükümler ve

(b) Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerle ilgili olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve) yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kıstasları ve ölçüm esasları[2].

12 İşletme yönetimi, 10'uncu paragraf çerçevesinde kendi takdirini kullanırken, 11'inci paragrafta belirtilen kaynaklarla çelişmediği sürece; muhasebe standartlarını geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart belirleyici organların en son düzenlemelerini, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını da göz önünde bulundurabilir.

Muhasebe politikalarının tutarlılığı

13 Bir TFRS, farklı politikaların uygun olabileceği kalemlere yönelik bir sınıflandırmayı özellikle zorunlu kılmadığı ya da buna izin vermediği sürece işletme, benzer işlem, diğer olay ve koşullar için muhasebe politikalarını tutarlı bir şekilde seçer ve uygular. Bir TFRS'nin böyle bir sınıflandırmayı zorunlu kılması ya da buna izin vermesi durumunda, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilir ve tutarlı bir şekilde uygulanır.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

14 İşletme, bir muhasebe politikasını ancak aşağıdaki durumların varlığı halinde değiştirir:

(a) Değişikliğin bir TFRS tarafından zorunlu kılınması ya da

(b) Değişikliğin; işlem, diğer olay ve koşulların işletmenin finansal durumu, finansal performansı veya nakit akışları üzerindeki etkileri hakkında güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sunan finansal tabloların oluşmasını sağlaması.

[2] 54G paragrafı, düzenleyici hesap bakiyeleri için bu hükmün nasıl değiştirildiğini açıklamaktadır.

15 Kullanıcıların, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarındaki eğilimleri belirleyebilmeleri için işletmenin finansal tablolarını dönemler itibarıyla karşılaştırabilmeleri gerekir. Bu nedenle, 14'üncü paragrafta belirtilen kıstaslardan biri karşılandığı için muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmedikçe, her bir dönem içinde ve dönemler itibarıyla aynı muhasebe politikaları uygulanır.

16 Aşağıdaki durumlar, muhasebe politikalarındaki değişiklik olarak nitelendirilmez:

(a) Bir muhasebe politikasının, daha önce gerçekleşenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem, diğer olay veya koşullara uygulanması ve

(b) Yeni bir muhasebe politikasının, daha önce hiç gerçekleşmemiş olan ya da önemli olarak nitelendirilmeyen işlem, diğer olay veya koşullara uygulanması.

17 Bir muhasebe politikasının, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* veya TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* uyarınca varlıkları yeniden değerlemek amacıyla ilk kez uygulanması, bu Standart yerine, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yeniden değerleme olarak ele alınması gereken bir muhasebe politikası değişikliğidir.

18 19-31 paragrafları, 17'nci paragrafta tanımlanan muhasebe politikası değişikliğine uygulanmaz.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması

19 23'üncü paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla işletme:

(a) Bir TFRS'nin ilk kez uygulanmasından kaynaklanan bir muhasebe politikası değişikliğini, söz konusu TFRS'de özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmişse, bu hükümlere göre muhasebeleştirir ve

(b) Özel olarak geçiş hükümlerine yer vermeyen bir TFRS'nin ilk kez uygulanması nedeniyle ya da isteğe bağlı olarak muhasebe politikasında bir değişiklik yaptığında, söz konusu politika değişikliğini geriye dönük olarak uygular.

20 Bu Standart açısından, bir TFRS'nin erken uygulanması, muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan bir değişiklik değildir.

21 Bir işlem, diğer olay veya koşula özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda işletme yönetimi, 12'nci paragraf uyarınca, muhasebe standartlarını geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart belirleyici organların en güncel düzenlemelerinde yer alan bir muhasebe politikasını uygulayabilir. İşletmenin, bu tür bir düzenlemede yapılan bir değişiklik sonucu muhasebe politikasında bir değişiklik yapmayı tercih etmesi durumunda bu değişiklik, isteğe bağlı bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.

Geriye dönük uygulama

22 **23'üncü paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla, muhasebe politikasındaki bir değişiklik 19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriye dönük olarak uygulandığında, değişiklikten etkilenen her bir özkaynak kaleminin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyesi ve sunulan her bir geçmiş dönemde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası baştan beri uygulanıyormuş gibi düzeltilir.**

Geriye dönük uygulamaya ilişkin kısıtlamalar

23 **19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriye dönük uygulama yapılması gerektiğinde, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin dönemler itibarıyla yarattığı etkinin ya da birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında söz konusu değişiklik, geriye dönük olarak uygulanır.**

24 **Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin, sunulan geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, yeni muhasebe politikasını, varlık ve yükümlülüklerin, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin (bu cari dönem de olabilir) başlangıcında mevcut olan defter değerlerine uygular ve karşılığında değişiklikten etkilenen her bir özkaynak kaleminin söz konusu döneme ait açılış bakiyesini düzeltir.**

25 **Cari dönemin başında, yeni bir muhasebe politikasının geçmiş tüm dönemlere uygulanmasının yaratacağı birikimli etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, yeni muhasebe politikasını mümkün olan en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulamak için karşılaştırmalı bilgileri düzeltir.**

26 İşletme yeni bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, mümkün olduğu kadar geriye giderek bu politikayı geçmiş dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilere uygular. Geçmiş bir dönemin açılış ve kapanış finansal durum tablosunda yer alan tutarlar üzerindeki birikimli etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında, söz konusu geçmiş dönem için geriye dönük uygulama mümkün değildir. Finansal tablolarda sunulan dönemlerden önceki dönemlerle ilgili olarak ortaya çıkan düzeltme tutarı, değişiklikten etkilenen her bir özkaynak kaleminin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyesinde düzeltilir. Düzeltme genellikle dağıtılmamış kârlar kaleminde yapılır. Ancak diğer özkaynak kalemlerinde de düzeltme yapılabilir (örneğin, bir TFRS'ye uyum sağlamak amacıyla). Ayrıca, geçmiş özet finansal veriler gibi geçmiş dönemlere ilişkin diğer bilgiler de mümkün olduğu kadar geriye gidilerek düzeltilir.

27 Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş tüm dönemlere uygulanmasının yaratacağı birikimli etki belirlenemediği için söz konusu politikanın geriye dönük olarak uygulanması mümkün olmadığında yeni politika, 25'inci paragraf uyarınca, mümkün olan en erken dönemin başlangıcından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu nedenle varlıklara, yükümlülüklere ve özkaynaklara yönelik birikimli düzeltmenin bu tarihten önce ortaya çıkan kısmı göz ardı edilir. Yeni bir muhasebe politikasının herhangi bir geçmiş dönem için ileriye yönelik olarak uygulanması mümkün olmasa bile muhasebe politikasında değişiklik yapılmasına izin verilir. 50-53 paragrafları, yeni bir muhasebe politikasının hangi durumlarda geçmiş dönem ya da dönemlere uygulanmasının mümkün olmadığı konusunda rehberlik sağlar.

Açıklamalar

28 **Bir TFRS'nin ilk kez uygulanmasının cari veya herhangi bir geçmiş dönem üzerinde etkisinin olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, böyle bir etkisinin olacak olması veya gelecek dönemleri etkileyebilecek olması durumunda işletme, aşağıdaki hususları açıklar:**

(a) **TFRS'nin adı**,

(b) **Muhasebe politikasındaki değişikliğin ilgili TFRS'nin geçiş hükümleri uyarınca yapılması durumunda, söz konusu durum,**

(c) **Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,**

(d) **Mümkünse**, **geçiş hükümlerine ilişkin açıklama,**

(e) Mümkünse, gelecek dönemler üzerinde etkisi olabilecek geçiş hükümleri,

(f) Cari ve sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:

(i) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve

(ii) İşletme TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*'ı uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,

(g) Mümkün olduğu ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlerle ilgili düzeltme tutarı ve

(h) 19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca yapılması gereken geriye dönük uygulama, belirli bir geçmiş dönem için ya da sunulan dönemlerden önceki dönemler için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.

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

29 Muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan bir değişikliğin, cari veya herhangi bir geçmiş dönem üzerinde etkisinin olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, böyle bir etkisinin olacak olması veya gelecek dönemleri etkileyebilecek olması durumunda işletme, aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,

(b) Yeni muhasebe politikasının uygulanmasının neden güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı,

(c) Cari ve sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:

(i) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve

(ii) İşletme TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*'ı uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,

(d) Mümkün olduğu ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlerle ilgili düzeltme tutarı ve

(e) Geriye dönük uygulama, belirli bir geçmiş dönem için ya da sunulan dönemlerden önceki dönemler için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile 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 olan yeni bir TFRS'yi uygulamadığında, aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Söz konusu TFRS'nin uygulanmadığı ve

(b) Yeni TFRS'nin, ilk kez uygulanacağı döneme ait finansal tablolar üzerinde yaratacağı muhtemel etkilerin değerlendirilmesine yardımcı olacak mevcut bilgiler veya makul şekilde tahmin edilebilen bilgiler.

31 İşletme, 30'uncu paragrafa uyum sağlamak amacıyla, aşağıdaki açıklamaları yapmayı göz önünde bulundurur:

(a) Yeni TFRS'nin adı,

(b) Muhasebe politikasında yapılacak değişiklik veya değişikliklerin niteliği,

(c) Yeni TFRS'nin zorunlu olarak hangi tarihten itibaren uygulanması gerektiği,

(d) Yeni TFRS'nin planlanan ilk uygulama tarihi ve

(e) Aşağıdakilerden uygun olanı:

(i) Yeni TFRS'nin ilk kez uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki beklenen etkisine ilişkin bir değerlendirme ya da

(ii) Bu etki bilinmiyor ya da makul şekilde tahmin edilemiyorsa, bu yönde bir açıklama.

Muhasebe tahminleri

32 Bir muhasebe politikası, finansal tablolardaki kalemlerin ölçüm belirsizliği içerecek şekilde ölçülmesini gerektirebilir—bir başka ifadeyle, muhasebe politikası bu kalemlerin, doğrudan gözlemlenemeyen ve dolayısıyla tahmin edilmesi gereken parasal tutarlardan ölçülmesini zorunlu kılabilir. Böyle bir durumda işletme, muhasebe politikasında ortaya konan amacı karşılayabilmek için muhasebe tahmini geliştirir. Muhasebe tahminlerinin geliştirilmesi en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak muhakemede veya varsayımlarda bulunmayı gerektirir.Muhasebe tahminlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) TFRS 9 *Finansal Araçlar* uygulanarak beklenen kredi zararları için zarar karşılığı ayrılması,

(b) TMS 2 *Stoklar* uygulanarak bir stok kaleminin net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi,

(c) TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü* uygulanarak bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,

(d) TMS 16 uygulanarak bir maddi duran varlık için amortisman gideri hesaplanması,

(e) TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uygulanarak garanti yükümlülüklerine ilişkin bir karşılık ayrılması.

32A Bir muhasebe tahmininde bulunmak amacıyla işletme, ölçüm tekniklerini ve girdileri kullanır. Ölçüm teknikleri; tahmin teknikleri (örneğin, TFRS 9 uygulanarak beklenen kredi zararları için zarar karşılığının ölçülmesi amacıyla kullanılan teknikler) ile değerleme tekniklerini (örneğin, TFRS 13 uygulanarak bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi amacıyla kullanılan teknikler) içerir.

32B TFRS'de kullanılan tahmin terimi bazen bu Standartta tanımlanan muhasebe tahminine atıf yapmayabilir. Örneğin, bazen bu terimle muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan girdi kastedilir.

33 Makul tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasıdır ve finansal tabloların güvenilirliğini azaltmaz.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

34 Muhasebe tahminin dayanağını oluşturan koşullarda değişiklik olması durumunda veya yeni bir bilgi edinilmesi, yeni gelişmeler ya da daha fazla tecrübe kazanılması sonucunda, yapılan muhasebe tahminin revize edilmesi gerekebilir. Niteliği gereği bir muhasebe tahminindeki değişikliğin geçmiş dönemlerle bir ilgisi yoktur ve söz konusu değişiklik bir hata düzeltmesi değildir.

34A Bir girdi ya da ölçüm tekniğindeki değişikliğin muhasebe tahmini üzerindeki etkileri de -önceki dönem hatalarının düzeltilmesinden kaynaklanmadıkça- muhasebe tahminlerindeki değişiklik olarak ele alınır.

35 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik değil, muhasebe politikasındaki bir değişikliktir. Bir değişikliğin muhasebe politikasındaki bir değişiklik mi yoksa muhasebe tahminindeki bir değişiklik mi olduğunun belirlenmesi zor olduğunda söz konusu değişiklik, muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak kabul edilir.

36 37'nci paragrafın uygulandığı değişiklikler dışında kalan muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisi, aşağıda belirtilen dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilmek suretiyle, ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılır:

(a) Değişikliğin yalnızca yapıldığı dönemi etkilemesi durumunda, değişikliğin yapıldığı dönem ya da

(b) **Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkilemesi durumunda, hem değişikliğin yapıldığı dönem hem de gelecek dönemler.**

37 **Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin varlık ve yükümlüklerde değişikliğe yol açması veya bir özkaynak kalemiyle ilgili olması durumunda bu değişiklik, ilgili varlık, yükümlülük veya özkaynak kaleminin, değişikliğin yapıldığı dönemdeki defter değeri düzeltilerek finansal tablolara yansıtılır.**

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin uygulanması

38 Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, söz konusu değişikliğin, yapıldığı tarihten sonraki işlem, diğer olay ve koşullara uygulanması anlamına gelir. Muhasebe tahminindeki bir değişiklik yalnızca cari dönemin kâr veya zararını etkileyebileceği gibi, hem cari dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararını etkileyebilir. Örneğin, beklenen kredi zararları için zarar karşılığı tutarına ilişkin bir tahmindeki değişiklik, yalnızca cari dönemin kâr veya zararını etkiler ve bu nedenle cari dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, amortismana tabi bir varlığın faydalı ömrüne veya gelecekteki ekonomik faydasının beklenen tüketim biçimine ilişkin bir tahmindeki değişiklik, cari dönemin amortisman gideriyle birlikte varlığın kalan faydalı ömrünü de kapsayan, gelecekteki her bir dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da değişikliğin cari dönemle ilgili etkisi, cari dönemde gelir ya da gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Değişikliğin gelecek dönemler üzerinde etkisi olması durumunda bu etki, söz konusu dönemlerde gelir veya gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Açıklamalar

39 **İşletme, cari döneme etkisi olan veya gelecek dönemlere etkisi olması beklenen muhasebe tahminindeki bir değişikliğin niteliğini ve tutarını açıklar. Ancak gelecek dönemler üzerindeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda işletme, bu etkiyi açıklamaz.**

40 **Muhasebe tahminindeki değişikliğin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin, tahmin edilmesi mümkün olmadığı için açıklanmadığı durumlarda işletme, bu hususu açıklar.**

Hatalar

41 Hatalar, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmış önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS'lerle uyumlu olmaz. Cari dönemde tespit edilen muhtemel hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak bazen önemli hatalar, bir sonraki döneme kadar tespit edilmez ve bu geçmiş dönem hataları, söz konusu sonraki döneme ait finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı bilgilerde düzeltilir (bakınız: 42-47 paragrafları).

42 **43'üncü paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla, işletme önemli geçmiş dönem hatalarını, bu hatalar tespit edildikten sonra yayımlanması için onaylanan ilk finansal tablolarında geriye dönük olarak düzeltir. İşletme, geriye dönük düzeltmeyi aşağıdaki şekilde yapar:**

(a) **Hatanın meydana geldiği geçmiş dönemde (dönemlerde) karşılaştırmalı olarak sunulan tutarları yeniden düzenler ya da**

(b) **Hatanın, sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda; varlık, yükümlülük ve özkaynakların sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerini yeniden düzenler.**

Geriye dönük yeniden düzenlemeye ilişkin kısıtlamalar

43 **Bir geçmiş dönem hatasının dönemler itibarıyla yarattığı etkinin ya da birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, söz konusu hata, geriye dönük olarak yeniden düzenleme yapılarak düzeltilir.**

44 **Bir hatanın, sunulan geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, varlık, yükümlülük ve özkaynakların geriye dönük yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en erken döneme (bu cari dönem de olabilir) ait açılış bakiyelerini yeniden düzenler.**

45 **Cari dönemin başında, bir hatanın geçmiş tüm dönemlere ilişkin birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, hatayı düzeltmek amacıyla karşılaştırmalı bilgileri mümkün olan en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler.**

46 Geçmiş dönem hatasının düzeltilmesi nedeniyle, hatanın tespit edildiği dönemin kâr veya zararında herhangi bir değişiklik yapılmaz. Geçmiş özet finansal veriler gibi geçmiş dönemler için sunulan diğer bilgiler de mümkün olduğu kadar geriye gidilerek yeniden düzenlenir.

47 Bir hatanın (örneğin, bir muhasebe politikasının uygulanmasında yapılan bir hatanın) geçmiş tüm dönemlere ilişkin tutarının belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, 45'inci paragraf uyarınca, karşılaştırmalı bilgileri mümkün olan en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler. Bu nedenle işletme, varlıklara, yükümlülüklere ve özkaynaklara yönelik olarak yapılan birikimli yeniden düzenlemenin bu tarihten önce ortaya çıkan kısmını göz ardı eder. 50-53 paragrafları, bir hatanın geçmiş dönem ya da dönemler için düzeltilmesinin mümkün olmadığı durumlar hakkında rehberlik sağlar.

Hatalar

48 Hata düzeltmeleri, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerden farklıdır. Muhasebe tahminleri, niteliği gereği kesin tutarlar olmadığından, ilave bilgiler elde edildikçe tahminlerin değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, şarta bağlı bir olayın sonuçlanması nedeniyle finansal tablolara yansıtılan kazanç veya kayıplar bir hata düzeltmesi değildir.

Geçmiş dönem hatalarına ilişkin açıklamalar

49 **İşletme, 42'nci paragrafı uygularken aşağıdaki hususları açıklar:**

(a) **Geçmiş dönem hatasının niteliği,**

(b) **Sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:**

(i) **Düzeltmeden etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve**

(ii) **İşletme TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*'ı uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,**

(c) **Sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve**

(d) **Geriye dönük yeniden düzenleme belirli bir geçmiş dönem için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile hatanın hangi tarihten itibaren ve ne şekilde düzeltildiği.**

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

Geriye dönük uygulama ve geriye dönük yeniden düzenlemenin mümkün olmaması

50 Bazı durumlarda, geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin cari dönemle karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla düzeltilmesi mümkün olmayabilir. Örneğin, geçmiş dönem veya dönemlerde veriler, yeni bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanmasını (51-53 paragrafları açısından, yeni politikanın geçmiş dönemlere ileriye yönelik uygulanması da dâhil) ya da bir geçmiş dönem hatasının düzeltilmesi için geriye dönük yeniden düzenleme yapılmasını sağlayacak şekilde toplanmamış olabilir ve söz konusu bilgiyi yeniden oluşturmak mümkün olmayabilir.

51 İşlem, diğer olay veya koşullara ilişkin olarak finansal tablolara alınan veya açıklanan finansal tablo unsurlarına bir muhasebe politikası uygulanırken çoğu zaman tahmin yapılması gereklidir. Tahminler

doğası gereği subjektiftir ve raporlama döneminden sonra oluşturulabilir. Bir muhasebe politikası geriye dönük uygulanırken veya bir geçmiş dönem hatasını düzeltmek için geriye dönük yeniden düzenleme yapılırken, etkilenen işlem, diğer olay veya koşulun meydana gelmesinin üzerinden daha uzun bir zaman geçmiş olabileceği için tahminlerin yapılması potansiyel olarak daha zordur. Ancak, geçmiş dönemlerle ilgili tahminlerin amacı, cari dönemde yapılan tahminlerin amacıyla, bir başka ifadeyle işlem, diğer olay veya koşullar meydana geldiğinde mevcut olan durumları yansıtmak için yapılan tahminlerin amacıyla aynıdır.

52 Bu nedenle, yeni bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması veya bir geçmiş dönem hatasının geriye dönük olarak düzeltilmesi, aşağıdaki niteliklere sahip bilgilerin diğer bilgilerden ayırt edilmesini gerektirir:

(a) İşlem, diğer olay veya koşulun meydana geldiği tarihte (veya tarihlerde) mevcut olan durumlar hakkında kanıt sağlayan ve

(b) İlgili geçmiş döneme ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan.

Bazı tahmin türleri için (örneğin gözlemlenemeyen girdilerin önemli düzeyde kullanıldığı bir gerçeğe uygun değer ölçümü) bu tür bilgilerin ayırt edilmesi mümkün değildir. Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden düzenleme, söz konusu iki tür bilginin ayırt edilmesinin mümkün olmadığı önemli bir tahminin yapılmasını gerektiriyorsa, yeni muhasebe politikasının geriye dönük olarak uygulanması veya geçmiş dönem hatasının geriye dönük olarak düzeltilmesi mümkün değildir.

53 Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş bir döneme uygulanması ya da geçmiş bir döneme ait tutarların düzeltilmesi sırasında, yönetimin söz konusu geçmiş dönemdeki niyetinin ne olabileceğine yönelik varsayımlar yapılırken veya geçmiş dönemde finansal tablolara alınan, ölçülen veya açıklanan tutarlar tahmin edilirken, söz konusu geçmiş dönemden sonra öğrenilmiş olan bilgiler kullanılmamalıdır. Örneğin, işletme, TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*'a göre çalışanlarının birikmiş hastalık izinlerine ilişkin yaptığı yükümlülük hesaplamasındaki bir geçmiş dönem hatasını düzeltirken, bir sonraki dönemde ortaya çıkan beklenmedik ciddi bir grip salgınıyla ilgili olan ve geçmiş dönem finansal tablolarının yayımlanması için onaylanmasından sonra elde edilen bilgileri dikkate almaz. Geçmiş dönemlerde sunulan karşılaştırmalı bilgileri değiştirirken sıklıkla önemli tahminlerin gerekmesi, karşılaştırmalı bilgilerinin güvenilir bir şekilde düzeltilmesini engellemez.

Yürürlük tarihi ve geçiş

54 Bu Standart, 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

54A [Silinmiştir]

54B [Silinmiştir]

54C TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü,* 52'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

54D [Silinmiştir]

54E TFRS 9 *Finansal Araçlar* (2017 Sürümü), 53'üncü paragrafı değiştirmiş, 54A, 54B ve 54D paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

54F Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 6'ncı paragraf ile 11(b) paragrafını değiştirmiştir. İşletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2020 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme, bu Standart uyarınca 6'ncı paragraf ile11(b) paragrafını geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse 6'ncı paragraf ile 11(b) paragrafındaki değişiklikleri bu Standardın 23-28 paragraflarını esas alarak uygular. *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan herhangi bir değişikliğin geriye dönük uygulanması aşırı maliyet ya da çaba gerektiriyorsa işletme, bu Standardın 23-28 paragraflarını uygularken, 27'nci paragrafın son cümlesi haricinde "mümkün olmama"ya yapılan atıfları, "aşırı maliyet ya da çaba gerektirme" anlamında, "uygulanabilir olma"ya yapılan atıfları ise "aşırı maliyet ya da çaba gerektirmeksizin mümkün olma' anlamında dikkate alır.

54G TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları*'nı uygulamaması halinde işletme, düzenleyici hesap bakiyelerine 11(b) paragrafını uygularken, Kavramsal Çerçeve'de yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramları yerine, *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de[3] yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarına atıfta bulunmaya devam eder ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirir. Düzenleyici hesap bakiyesi, diğer Standartlara göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınmayan ancak tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifenin (veya tarifelerin) belirlenmesinde dikkate alınan veya dikkate alınması beklenen gider (veya gelir) bakiyesidir. Tarife düzenleyicisi, işletmenin uygulamak zorunda 5 olduğu tarifeyi veya tarife aralığını belirlemek üzere yasa veya diğer düzenlemelerle yetkilendirilmiş bir organdır. Yasa veya diğer düzenlemeler tarafından hem müşterilerin çıkarları doğrultusunda hem de işletmenin toplam finansal kapasitesini koruyacak şekilde tarife belirlemesinin zorunlu tutulmuş olması şartıyla tarife düzenleyicisi, işletmenin ilişkili tarafı (yönetim kurulu dâhil) veya üçüncü taraf bir organ olabilir.

54H Haziran 2019'da yayımlanan *Önemli Tanımı* (TMS 1 ve TMS 8'de Yapılan Değişiklikler), TMS 1'in 7'inci paragrafı ile TMS 8'in 5'inci paragrafını değiştirmiş ve TMS 8'in 6'ıncı paragrafını silmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

54I Ağustos 2021'de yayımlanan *Muhasebe Tahminleri Tanımı*, 5, 32, 34, 38 ve 48'inci paragrafları değiştirmiş ve 32A, 32B ile 34A paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2023 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. İşletme bu değişiklikleri, uyguladığı ilk yıllık hesap döneminin başlangıcında ya da sonrasında meydana gelen muhasebe tahmini ve muhasebe politikası değişikliklerine uygular.

[3] 2005 yılında yayımlanan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.