

TMS 8

FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASINA İLİŞKİN ESASLAR

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

Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar

Amaç

- 1 Bu Standardın amacı; finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin aşağıdaki esasları belirleyerek, işletmenin finansal tablolarının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği ile finansal tabloların dönemler itibariyle ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmaktır:
 - (a) Genel hususlar,
 - (b) Muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin kıstaslar ve
 - (c) Muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme esasları ve açıklamalar.
- 2 [Silinmiştir.]

Kapsam

- 3 Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ile muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve geçmiş dönem hatalarına ilişkin düzeltmelerin muhasebeleştirilmesini içeren finansal tabloların hazırlanma esaslarının belirlenmesinde uygulanır.
- 3A TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama ara dönem özet finansal tabloların sunulmasına ilişkin hükümleri belirler. Bu Standardın 6A-6N paragrafları bu finansal tablolara da 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.

Önemli bilgi: TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama Ek A'da tanımlanmıştır. Önemlilik, 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.

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 uygulanmıyorsa, 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.

Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin esaslar — genel hususlar

Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lerle uyum

- 6A** Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklerle, gelir ve giderlere ilişkin olarak *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de (*Kavramsal Çerçeve*) yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. TFRS'lerin uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tabloların ortaya çıkacağı varsayılır.
- 6B** Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. İşletme, TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu olarak tanımlayamaz.

- 6C İşletme, hemen hemen tüm koşullarda, yürürlükteki TFRS'lere uyum sağlayarak gerçeğe uygun sunuma ulaşır. Gerçeğe uygun sunum ayrıca işletmenin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:
- (a) Bu Standart uyarınca muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması. Bu Standart, bir kaleme özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda yönetimin başvuracağı kaynaklara ilişkin hiyerarşiyi belirler.
 - (b) Muhasebe politikaları da dâhil bilgilerin, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması.
 - (c) TFRS'lerde yer alan belirli hükümler, finansal tablo kullanıcılarının, belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında, ek açıklamaların yapılması.
- 6D İşletme, uygun olmayan muhasebe politikalarını, bu politikaları açıklayarak ya da dipnotlarla veya diğer açıklamalarla uygun hale getiremez.
- 6E İşletme yönetimi çok nadir durumlarda, bir TFRS'de yer alan hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaşabilir. Bu durumda işletme, ilgili mevzuat tarafından zorunlu kılınması veya yasaklanmaması halinde, paragraf 6F'de belirtilen şekilde ilgili hükmü uygulamaz.
- 6F İşletme, paragraf 6E'ye göre bir TFRS'de yer alan hükmü uygulamadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yönetimin, finansal tabloların; işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunduğu sonucuna ulaştığı,
 - (b) Gerçeğe uygun sunumu sağlamak için uygulanmayan ilgili hüküm dışında, yürürlükteki TFRS'lerle uyum sağlandığı,
 - (c) Uygulanmayan hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, bu TFRS'nin zorunlu kıldığı uygulamaya da yer verecek şekilde uygulamadan sapmanın niteliği, söz konusu hükmü uygulamanın mevcut koşullarda finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmasının nedeni ile benimsenen uygulama ve
 - (d) Sunulan her bir dönem için uygulamadan sapmanın, sapma olmasaydı söz konusu hükümle uyumlu olarak raporlanacak olan her bir finansal tablo kalemi üzerindeki finansal etkisi.
- 6G Bir TFRS'de yer alan bir hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarına yansıtılan tutarları etkilemesi durumunda işletme, 6F(c)–6F(d) paragraflarındaki açıklamaları yapar.
- 6H Paragraf 6G örneğin, işletmenin varlık veya yükümlülüklerin ölçümüne ilişkin bir TFRS'de yer alan hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerdeki değişimlerin ölçümünü etkilemesi durumunda uygulanır.
- 6I İşletme yönetiminin bir TFRS'de yer alan bir hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaştığı nadir durumlarda mevzuat, ilgili hükümden saptmaya izin vermeyebilir. Bu durumda işletme, aşağıdaki açıklamaları yaparak, söz konusu hükme uyum sağlamanın öngörülen yanıltıcı yönlerini mümkün olduğu ölçüde azaltır:
- (a) İlgili hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, hükmün niteliği ve yönetimin, söz konusu hükme uyum sağlamanın mevcut koşullarda finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaşmasının gerekçesi ve
 - (b) Sunulan her bir dönem için yönetimin, gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla finansal tablolardaki her bir kalemlle ilgili yapılmasını gerekli gördüğü düzeltmeler.
- 6J 6E–6I paragrafları açısından, bir bilginin, açıklamayı amaçladığı veya makul olarak açıklamasının beklendiği işlem, olay ve koşulları gerçeğe uygun bir şekilde açıklamaması ve bunun sonucunda finansal tablo kullanıcıları tarafından alınan ekonomik kararları etkilemesinin muhtemel olması durumunda bu bilgi, finansal tabloların amacıyla çelişki yaratır. Yönetim, bir TFRS'de yer alan belirli bir hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de belirtilen amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olup olmayacağını değerlendirirken, aşağıdaki hususları dikkate alır:
- (a) Finansal tabloların amacına belirli koşullarda neden ulaşamadığı ve
 - (b) İşletmenin koşullarının, aynı hükme uyum sağlayan diğer işletmelerin koşullarından ne şekilde farklılık gösterdiği. Benzer koşullara sahip işletmelerin aynı hükme uyum sağlaması durumunda,

işletmenin bu hükme uyum sağlamasının, aksi ispat edilinceye kadar finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmayacağı varsayılır.

İşletmenin sürekliliği

- 6K** Yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır. Finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması durumunda işletme, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığını ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığını açıklar.
- 6L** Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken, bununla sınırlı olmamakla birlikte, raporlama döneminin sona erdiği tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların kapsamı, her durumun şartlarına bağlıdır. Kârlı faaliyetler yürüttüğü ve finansal kaynaklara kolay ulaştığı bir geçmişinin olması durumunda işletme, ayrıntılı analizler yapmadan süreklilik esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşabilir. Diğer durumlarda, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğuna karar vermeden önce yönetimin, mevcut ve beklenen kârlılık, borç ödeme planları ve yenilenecek finansmanlara ilişkin potansiyel kaynaklarla ilgili pek çok faktörü dikkate alması gerekebilir.

Tahakkuk esası

- 6M** İşletme, nakit akışı bilgileri hariç, finansal tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlar.
- 6N** Tahakkuk esasına göre; varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler (diğer bir ifadeyle finansal tablo unsurları), *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan tanımları ve finansal tablolara alma kıstaslarını karşıladığında finansal tablolara yansıtılır.

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 *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kıstasları ve ölçüm esasları¹.
- 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.
- 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.

¹ 54G paragrafı, düzenleyici hesap bakiyeleri için bu hükmün nasıl değiştirildiğini açıklamaktadır.

- 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 değerlendirme 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, yükümlülöklere 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

Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasına ilişkin açıklamalar

- 27A **İşletme, önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklar (bakınız: 5'nci paragraf). Muhasebe politikası bilgisinin -işletmenin finansal tablolarına dâhil edilen diğer bilgilerle birlikte dikkate alındığında- genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının bu tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu muhasebe politikası bilgisi önemlidir.**
- 27B Önemsiz işlem, olay veya koşullarla ilgili muhasebe politikası bilgileri önemli değildir ve dolayısıyla bunların açıklanması gerekmez. Ancak tutarları önemsiz olmasına rağmen ilgili işlem, olay veya koşulların niteliği sebebiyle muhasebe politikası bilgileri önem arz edebilir. Bununla birlikte, işlem, diğer olay veya koşulların önemli olması, bunlarla ilgili muhasebe politikasına ilişkin bilgilerin tamamının önemli olduğu anlamına gelmez.
- 27C İşletmenin finansal tablo kullanıcılarının, bu tablolardaki önemli bilgileri anlamak için muhasebe politikası bilgilerine ihtiyaç duyacak olması durumunda, muhasebe politikası bilgilerinin önemli olması beklenir. Örneğin; aşağıdaki durumlardan birinin varlığı hâlinde, muhasebe politikası bilgileri önemli işlem, olay veya koşullarla da ilgiliyse işletme muhtemelen söz konusu muhasebe politikası bilgilerinin finansal tablolar bakımından önemli olduğunu değerlendirecektir:
- (a) İşletmenin raporlama döneminde muhasebe politikasını değiştirmesi ve bu değişikliğin finansal tablolardaki bilgilerde önemli bir değişikliğe yol açması,
 - (b) İşletmenin muhasebe politikasını, TFRS'nin izin verdiği bir ya da daha fazla alternatif arasından seçmesi—bu tür bir durum, işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yerine tarihi maliyetinden ölçmeyi tercih etmesi durumunda ortaya çıkabilir,
 - (c) Özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda bu Standarda uygun olarak geliştirilen muhasebe politikası,
 - (d) Muhasebe politikasının, bu politikalar uygulanırken önemli muhakemeler ya da varsayımlarda bulunulması gereken bir alanla ilgili olması ve işletmenin bu varsayımları 27G ve 31A paragrafları uyarınca açıklaması ya da,
 - (e) Önemli işlem, olay veya koşullar için gereken muhasebenin karmaşık olması ve muhasebe politikası bilgileri açıklanmadığında; bunların, işletmenin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmayacak olması—bu tür bir durum, işletmenin önemli işlemlerden oluşan bir sınıfa birden fazla TFRS'yi uygulaması halinde ortaya çıkabilir.
- 27D Muhasebe politikası bilgilerinde, işletmenin içinde bulunduğu koşullara TFRS hükümlerini nasıl uyguladığına odaklanılması, bu bilgilerin işletmeye özgü olmasını sağlar. İşletmeye özgü bilgiler ise, standartlaştırılmış veya sadece TFRS hükümlerinin kopyası ya da özeti olan bilgilere kıyasla, finansal tablo kullanıcıları açısından daha faydalıdır.
- 27E İşletmenin önemsiz muhasebe politikası bilgilerini açıklaması durumunda; bu tür bilgiler, önemli muhasebe politikası bilgilerini anlaşılamaz hâle getiremez.
- 27F İşletmenin, muhasebe politikası bilgilerinin önemsiz olduğu sonucuna ulaşması, diğer TFRS'lerde düzenlenen ilgili açıklama hükümlerini etkilemez.

- 27G İşletme, önemli muhasebe politikası bilgileri ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanma sürecinde yönetim tarafından varılan ve finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan yargıları açıklar (tahmin içerenler hariç (bakınız: 31A paragrafı)).**
- 27H İşletmenin muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetim, tahminleri içeren yargılardan ayrı olarak, finansal tablolara alınan tutarları önemli ölçüde etkileyen çeşitli yargılarda bulunur. Örneğin, yönetim aşağıdakileri belirlerken yargıda bulunur:**
- (a) Finansal varlıklara ve kiraya veren açısından kiralamaya konu varlıklara sahip olmaktan kaynaklanan önemli risk ve getirilerin hemen hemen tamamının diğer işletmelere ne zaman devredildiği,
 - (b) Belirli mal satışlarının özü itibarıyla bir finansman anlaşması olup olmadığı ve hasılat yaratmadığı ve
 - (c) Bir finansal varlığın sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıp açmadığı.
- 27I Paragraf 27G'ye göre yapılan açıklamalardan bazıları, diğer TFRS'ler tarafından zorunlu kılınmaktadır. Örneğin, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, işletmenin başka bir işletmeyi kontrol edip etmediğini belirlerken bulunduğu yargıları açıklamasını zorunlu kılar. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, gayrimenkullerin sınıflandırılması zor olduğunda, yatırım amaçlı gayrimenkulleri, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ve olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkullerden ayırmak için işletmenin geliştirdiği kriterlerin açıklanmasını zorunlu kılar.**

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması

- 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.

Tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarının açıklanması

- 31A İşletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki hesap döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan geleceğe yönelik olarak yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonunda mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri açıklar. İlgili dipnotlar söz konusu varlık ve yükümlülükler açısından aşağıdaki ayrıntıları içerir:**
- (a) **Varlık ve yükümlülüklerin nitelikleri ve**
 - (b) **Varlık ve yükümlülüklerin raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.**
- 31B** Bazı varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin belirlenmesi, raporlama dönemi sonunda, gelecekteki belirsiz olayların bu varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkilerinin tahminini gerektirir. Örneğin, yakın geçmişte gözlemlenen piyasa fiyatının bulunmaması durumunda; maddi duran varlık sınıflarının geri kazanılabilir tutarlarının, teknolojik gelişmeler nedeniyle meydana gelen değer kayıplarının stoklar üzerindeki etkisinin, devam eden davaların gelecekteki sonucuna bağlı olan karşılıkların ve emeklilik maaşı yükümlülüğü gibi çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülüklerin ölçülmesi amacıyla geleceğe yönelik tahminlerin yapılması gereklidir. Bu tahminler, nakit akışlarının veya iskonto oranlarının riske göre ayarlanması, maaşlarda ileride meydana gelecek değişiklikler ve diğer maliyetleri etkileyecek şekilde fiyatlarda ileride meydana gelecek değişiklikler gibi hususlara ilişkin varsayımlar içerir.
- 31C** Paragraf 31A'ya göre açıklanan varsayımların ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynakları; yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık yargılarda bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Belirsizliklerin gelecekteki muhtemel çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, bu yargılar daha subjektif ve karmaşık bir hale gelir ve bunun sonucu olarak varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmeler yapılması ihtimali genellikle artar.
- 31D** Bir sonraki hesap döneminde defter değerinde önemli ölçüde değişiklik yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan varlık ve yükümlülüklerin, raporlama dönemi sonunda özdeş bir varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, bu

varlık ve yükümlülükler için 31A paragrafında yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. Bu şekilde tespit edilen gerçeğe uygun değerler bir sonraki hesap döneminde önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklikler raporlama dönemi sonundaki varsayımlardan veya tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarından ortaya çıkmaz.

- 31E İşletme, finansal tablo kullanıcılarının, geleceğe ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarına ilişkin yönetimin yargılarını anlamalarına yardımcı olacak şekilde 31A paragrafındaki açıklamaları sağlar. Sağlanan bilginin niteliği ve kapsamı, yapılan varsayımın niteliğine ve diğer koşulların göre değişiklik gösterir. Aşağıdakiler işletme tarafından yapılacak açıklamalara örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Yapılan varsayımın veya diğer tahmin belirsizliğinin niteliği,
 - (b) Defter değerinin, bu değer hesaplanmasında dikkate alınan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri,
 - (c) Bir belirsizliğin beklenen çözümü ve etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerine ilişkin bir sonraki hesap dönemindeki makul ölçüde muhtemel sonuç aralığı ve
 - (d) Belirsizliklerin çözülmemiş olması durumunda, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklere ilişkin bir açıklama.
- 31F Bu Standart, 31A paragrafındaki açıklamalar yapılırken işletmenin bütçe bilgilerini veya tahminlerini açıklamasını zorunlu kılmaz.
- 31G Bazı durumlarda raporlama dönemi sonundaki bir varsayımın ya da tahmindeki belirsizliğin diğer bir kaynağının muhtemel etkilerinin boyutunun açıklanması mümkün değildir. Bu tür durumlarda işletme, mevcut bilgilere dayanarak, varsayımdan farklı olan bir sonraki hesap dönemindeki sonuçların, etkilenen varlık veya yükümlülüklerin defter değerinde önemli bir düzeltmeyi gerektirebileceğinin makul ölçüde muhtemel olduğunu açıklar. Tüm durumlarda işletme, varsayımdan etkilenen belirli varlık veya yükümlülüğün (ya da varlık veya yükümlülük sınıfının) niteliğini ve defter değerini açıklar.
- 31H Muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunduğu belirli yargılara ilişkin 27G paragrafında öngörülen açıklamalar, tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarına ilişkin 31A paragrafında öngörülen açıklamalarla ilgili değildir.
- 31I Diğer TFRS'ler, bu TFRS'lerde bir hüküm bulunmasa da 31A paragrafına göre açıklanması gerekecek olan bazı varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. Örneğin TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*, belirli durumlarda, karşılık sınıflarını etkileyen gelecekteki olaylarla ilgili önemli varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*, gerçeğe uygun değeriyle izlenen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini ölçerken işletmenin kullandığı önemli varsayımların (değerleme yöntemi (ya da yöntemleri) ile girdiler dâhil) açıklanmasını zorunlu kılar.

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 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 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 değerlendirme 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 yükümlülüklerde 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, amortisman 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, yükümlülüklerle 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 dönemde 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 ile 11(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 Standartın 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 Standartın 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*'de² 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.^{3*}
- 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.
- 54J Mayıs 2025'te yayımlanan TFRS 18'le; 1, 3, 5, 11 ve 32 paragrafları değiştirilmiştir ve 3A, 6A–6N, 27A–27I ve 31A–31I paragrafları ve bu paragraflarla ilgili başlık ve alt başlıklar eklenmiştir, paragraf 28 öncesindeki alt başlık eklenmiştir ve paragraf 2 silinmiştir. TFRS 18 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

² 2005 yılında yayımlanan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

³ Mayıs 2025'te TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* yayımlanmıştır ve TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nda bulunan "önemlilik" tanımı TFRS 18'e taşınmıştır.

