

TMS 8

MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

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

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

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

Türkiye Muhasebe Standardı 8 (TMS 8)

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar

Amaç

1. Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.
2. Muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin açıklamalar dışında diğer muhasebe politikalarına yönelik açıklanması gereken hususlar TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardında belirtilmektedir.

Kapsam

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

Tanımlar

5. Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

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

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

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

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

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

Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmal veya yanlış bilgilendirmelerdir. Güvenilir bilgi;

- (a) Finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve
- (b) Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınması beklenen bir bilgi olmasıdır.

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının i lemlere, olaylara ve ko ullara, söz konusu politika hep kullanımdaymı gibi uygulanmasıdır.

Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmi tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamı gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.

letme her türlü çabasına ra men standardın gereklerini yerine getiremezse ilgili hükmün uygulanamaz oldu u kabul edilir. Geçmi bir dönemle ilgili muhasebe politikalarındaki de i ikli in etkileri veya hataların düzeltilmesi ancak a a ıdaki durumlar geçerli oldu unda geçmiş e dönük olarak uygulanmayabilir;

- (a) Geçmiş e dönük uygulamanın veya yeniden düzenlemenin etkileri saptanamıyorsa,
- (b) Geçmiş e dönük uygulama veya yeniden düzenleme, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik tahminleri gerektiriyorsa,
- (c) Geçmiş e dönük uygulama veya yeniden düzenleme; tutarların belirlenmesinde önemli tahminler gerektiriyorsa ve a a ıdaki durumlarda yapılan bu tahminlerle tarafsız bilgiler arasındaki farklılıkların saptanması olanaksızsa,
 - (i) Söz konusu tutarların kayda alındı ı, ölçüldü ü veya açıklandı ı tarih itibariyle mevcut olan durum hakkında bilgi veriyorsa,
 - (ii) Önceki döneme ait finansal tabloların onaylandı ı tarihte mevcutsa.

Muhasebe politikasındaki de i ikliklerin ve muhasebe tahminlerindeki de i ikliklerin etkilerinin ileriye dönük olarak uygulanması;

- (a) Yeni bir muhasebe politikasındaki de i ikli in i lemlere, olaylara ve ko ullara, söz konusu politikanın de i tirildi i tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını,
 - (b) Muhasebe tahminlerindeki de i ikliklerin etkilerinin de i iklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını gerektirir.
6. Bir ihmalin veya yanlış bilgilendirmenin finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkiledi i ve dolayısıyla önemli oldu u de erlendirilirken, söz konusu kullanıcıların özellikleri dikkate alınmalıdır. “Kavramsal Çerçeve” ile ilgili düzenlemenin 25 inci paragrafında “*kullanıcıların i letmenin i kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi oldu u, muhasebeden anladı ı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle inceledi i varsayılır*” ekinde açıklama bulunmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu de erlendirme, bu tanıma uygun finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını ne ekinde etkileyece i göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.

Muhasebe Politikaları

Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

7. Bir Standart veya Yorum, bir i leme, olaya veya ko ulla özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ili kin muhasebe politikası, bu Standart veya Yorum dikkate alınarak uygulanmalıdır.
8. TMSK'nın kararla tırdı ı, i lemlerle, olaylarla ve ko ullarla ilgili ve güvenilir bilgileri içeren finansal tabloların TFRS tarafından belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması gerekmektedir. Bu politikalar ancak söz konusu politikaları uygulamanın finansal tabloların üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir. Ancak, TFRS'den önemsiz sapmalara yol açan uygulamaların bir i letmenin finansal durumunun, performansının veya nakit akı larının belli bir sunumun elde edilmesi amacıyla yapılması veya finansal tabloların bu amaçla düzeltilmesi uygun de ildir.
9. Standartlar, bunlarda yer alan hükümlerin uygulanmasında i letmelere yardımcı olmak üzere çe itli Rehberler ile birlikte yayımlanmaktadır. Sözü edilen Rehberlerin, ilgili bulundu u Standardın ayrılmaz bir parçası niteli inde olup olmadığı bu Rehberlerde belirtilmektedir. Söz konusu Rehberlerden, Standartların ayrılmaz parçası niteli inde olmayanlar finansal tablolar açısından bir gereklilik olu turmaz.
10. lemler, olaylar ve ko ullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa, letme yönetimi muhasebe politikasının geli tirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alaca ı kararlarda sonuca ili kin bilgilerin;
 - (a) Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,

- (b) Güvenilir,
- (i) İletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akı larını gerçe e uygun olarak gösteren,
 - (ii) İlemlerin, olayların ve ko ulların yalnızca hukuki yapısını de il ekonomik özünü de yansıtan,
 - (iii) Tarafsız,
 - (iv) İhtiyatlı,
 - (v) Tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış ,nitelikte olmasını sa lamalıdır.
11. İletme yönetimi, 10 uncu Paragrafta belirtilen kararın uygulanmasında; sırasıyla a a ıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirli ini dikkate almalıdır:
- (a) Benzer veya ili kili konularla ilgili di er TMS/TFRS'lerin getirdi i hükümleri ve
 - (b) Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ili kin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebele tirme kriterlerini ve ölçme yakla ımlarını.
12. Paragraf 10'a dayanarak karar verilirken, İletme Yönetimi, Paragraf 11'de sıralanan kaynaklarla çeli medikleri sürece, di er muhasebe literatürünü ve kabul görmü sektör uygulamalarını, ve muhasebe standardı geli tirme için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan di er standart koyucu organların en son standartlarını da göz önüne alabilir.

Muhasebe politikalarının tutarlılı ı

13. Bir TMS/TFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdi i veya bunlara izin verdi i durumlar dı nda; İletme benzer i lemler, di er olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir TMS/TFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir eilde uygulanmalıdır.

Muhasebe Politikalarında De i iklikler

Bir İletme muhasebe politikalarını ancak; a a ıdaki hallerde de i tirebilir:

- (a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınyorsa veya
 - (b) İletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akı ları üzerindeki i lemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir eilde sunulmasını sa layacak nitelikte ise.
15. Finansal tablo kullanıcıları, İletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akı ndaki e ilimleri belirleyebilmek amacıyla İletmenin zaman içindeki finansal tablolarını kar ıla tırabilme olana ına sahip olmalıdır. Bu nedenle, bir muhasebe politikasındaki de i iklik Paragraf 14'de belirtilen durumlardan birini kar ılamadı ı sürece, her ara dönemde ve her hesap döneminde aynı muhasebe politikaları uygulanmalıdır.
16. A a ıdakiler muhasebe politikalarında de i iklik sayılmaz;
- (a) Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan i lem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
 - (b) Daha önce ortaya çıkmamı veya önem arz etmemi i lem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması
17. TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" veya TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standartlarında yer alan yöntemler uyarınca muhasebe politikalarında de i iklik yapılıp varlıkları yeniden de erlenmi de erleriyle izleyen bir muhasebe politikasının ilk uygulaması, bu Standart açısından de il, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yapılan bir yeniden de erleme olarak ele alınmalıdır.
18. Paragraf 17'de belirtilen muhasebe politikasındaki de i iklik için Paragraf 19-31'deki açıklamalar geçerli de ildir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

19. 23 üncü Paragraftaki açıklamalara bağlı olarak;
 - (a) Bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçi hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
 - (b) İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçi hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikli geçmi e dönük olarak uygulamalıdır.
20. Bu Standarda göre, bir TMS/TFRS'nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteme ba lı bir de i iklik ekinde dikkate alınmaz.
21. Bir işletme, olaya veya ko ula uygun bir TMS/TFRS'nin olmaması durumunda, işletme yönetimi 12 nci Paragrafa uygun olarak muhasebe standartlarını geli tirmek için benzer bir Kavramsal Çerçeve kullanan di er standart koyucu organların standartlarını esas alır. E er söz konusu standartların de i ikli e u ramasından dolayı, işletmeler ilgili muhasebe politikasını de i tirmeyi tercih ederlerse bu de i ikli iste e ba lı de i iklik olarak muhasebele tirilmeli ve açıklanmalıdır.

Geçmi e Dönük Uygulama

22. Paragraf 23'e tabi olarak, muhasebe politikalarındaki de i iklik Paragraf 19'un a veya b maddelerine uygun olarak geçmi e dönük uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılı tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuş çasına önceki dönemlerle kar ıla tırılabilir bilgileri sunmalıdır.

Geçmi e Dönük Uygulamadaki Kısıtlamalar

23. Muhasebe politikasında de i iklik, Paragraf 19'un a veya b maddelerine uygun olarak geçmi e dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak de i ikli in etkisi belirlenemiyor ise geçmi e dönük uygulama yapılmayabilir.
24. Bir veya birden çok döneme ili kin kar ıla tırmalı bilginin sunuldu u durumlarda muhasebe politikasındaki de i iklikle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, işletme muhasebe politikasındaki de i ikli i geçmi e dönük uygulamanın uygulanabilir oldu u en yakın dönemin ba ı itibariyle ki bu cari dönem olabilir varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılı bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır.
25. Cari dönemin ba ında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmi e yönelik olarak gerçeğe tirilemez oldu u durumlarda, işletme, uygulamanın mümkün oldu u en yakın dönemin ba ından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak kar ıla tırmalı bilgilerini düzeltir.
26. İşletme, yeni bir muhasebe standardını geriye dönük olarak uyguluyorsa, söz konusu kar ıla tırmalı bilgiler için mümkün olan en eski dönemden ba layarak geçmi e dönük uygulama yapar. Geçmi e dönük uygulama, ancak açılı ve kapanı bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabildi i durumlarda uygulanabilir. Açıklanmayan dönemlere ili kin etki, ilgili sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılı bakiyesine yapılır. Düzeltme esas olarak "geçmi yıllar karları" kalemine yapılır. Ancak di er özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir. Örne in, bir TMS/TFRS'ye uygun olabilmek amacıyla, finansal bilgilerin geçmi e dönük özetleri gibi di er finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden ba layarak düzeltilmelidir.
27. Bir işletme, muhasebe politikasındaki de i ikli in geçmi e dönük kümülatif etkisini hesaplayamadı ı için söz konusu yeni muhasebe standardını geçmi e yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin ba ından itibaren, Paragraf 25'e uygun ekinde, yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi gözardı edilir. Muhasebe politikası de i ikli ine geçmi herhangi bir döneme yönelik yeni politikanın uygulanması mümkün olmadı ında dahi izin verilir. Paragraf 50-53, yeni bir muhasebe politikasının hangi durumlarda bir ya da daha fazla geçmi döneme uygulanmaz oldu una açıklık getirmektedir.

Açıklamalar

28. Yeni bir TMS/TFRS'yi uygulamanın cari ve geçmi dönem finansal tablolarına etkisi oldu u hallerde bu etkinin gelecek dönemlere de etkisi olabilece i durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının

mümkün olmadı ı durumlar haricinde, i letme a a ıda sıralanan hususları açıklamalıdır;

- (a) TMS/TFRS'nin ba lı ı,
- (b) Muhasebe politikası de i ikli inin varsa ilgili geçi hükümlerine uygun olarak yapıldı ı,
- (c) Muhasebe politikasında de i ikli in açıklaması,
- (d) Geçi hükümlerinin varsa açıklaması,
- (e) Geçi hükümlerinin varsa ileriki dönemlere olabilecek etkileri,
- (f) Mümkün oldu unca, cari ve sunulan her bir önceki dönem ile ilgili düzeltme tutarları,
 - (i) Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve
 - (ii) irket için "TMS 33 Hisse Ba ına Kazanç" Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmı hisse ba ına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır.
- (g) E er mümkünse sunulmayan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları ve
- (h) 19 uncu Paragrafın (a) ve (b) bentlerine göre geçmi e dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün de ilse bu duruma yol açan olaylar açıklanmalı ve muhasebe politikasındaki de i ikli in hangi tarihten itibaren ve ne ekilde uygulandı ı açıklanmalıdır.

Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli de ildir.

29. Cari veya daha önceki dönemlere etkisi olan muhasebe politikasındaki ihtiyari de i iklerle ilgili, bu etkilerin hesaplanmasının mümkün oldu u durumlarda veya söz konusu de i iklik sonraki dönemlerde de etki edebilecekse i letme a a ıda sıralanan hususları açıklamalıdır;

- (a) Muhasebe politikasındaki de i ikli in türü
- (b) Yeni muhasebe politikasını uygulamanın niçin daha güvenilir ve daha do ru bilgiler sundu u
- (c) Cari ve daha önceki dönemlere ili kin, uygulanabilir ise, düzeltme tutarları:
 - (i) Her bir finansal tablo kalemi için ve
 - (ii) irket için "TMS 33 Hisse Ba ına Kazanç" Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmı hisse ba ına kar tutarları
- (d) Mümkün oldu u ölçüde sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları ve
- (e) Geçmi e dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün de ilse bu duruma yol açan olaylar ve muhasebe politikasındaki de i ikli in hangi tarihten itibaren ve ne ekilde uygulandı ı.

Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli de ildir.

30. letme, yayımlanmı fakat henüz yürürlü e girmemi yeni bir TMS/TFRS'yi henüz uygulamamı sa;

- (a) Söz konusu durum ve
- (b) Bir TMS/TFRS'nin ilk uygulanması gerekti i dönemde de i ikli in finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin saptanmasına ili kin bilinen veya makul ekilde tahmin edilebilen bilgiler finansal tablolarda açıklanmalıdır.

31. 30 uncu Paragrafın gerektirdi i ekilde, i letme a a ıdaki hususların açıklanmasını dikkate almalıdır:

- (a) TMS/TFRS'nin ba lı ı
- (b) Muhasebe politikasındaki de i ikli in açıklaması
- (c) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren uygulanmasının gerekli oldu u
- (d) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren ilk uygulamasının planlandı ı ve
- (e) (i) TMS/TFRS'nin ilk uygulamanın i letmenin finansal tablolarındaki beklenen etkileriyle ilgili açıklama veya
- (ii) Söz konusu etki biliniyorsa veya güvenilir ekilde ölçülebiliyorsa etkinin tutarı açıklanmalıdır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

32. Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin;
- (a) Üstüphaneye alacaklar,
 - (b) Kullanımdan kalkmış stoklar,
 - (c) Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
 - (d) Amortisman tabii varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma etkileri,
 - (e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.
33. Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez.
34. Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişiklidir.
35. Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini de ilişkiyi de il, bir muhasebe politikası de ilişkidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir de ilişkiyi ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, bir muhasebe tahmini de ilişkiyi olarak kabul edilir.
36. Paragraf 37’de açıklanan değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki de ilişkinin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:
- (a) Sadece de ilişkinin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse de ilişkinin yapıldığı dönemde veya
 - (b) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem de ilişkinin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.
37. Muhasebe tahminlerindeki de ilişkinin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratıyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri de ilişkinin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir.
38. Muhasebe tahminindeki bir de ilişkinin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki dönemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin; üstüphaneye alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabii varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma etkilerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkinin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

Açıklamalar

39. Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki de ilişkinin niteliği ve tutarı finansal tablo dipnotlarında, gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmadığı haller dışında, ayrı ayrı açıklanır.
40. Gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmamasından ötürü açıklama yapılmıyorsa, işletme bu durumu belirtir.

Hatalar

41. Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akımlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir

hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar kar ile tırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ili kin finansal tablolarda düzeltilir (Paragraf 42-47).

42. Paragraf 43'deki açıklamalara tabi olarak, letme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme i lemini;
- (a) Hatanın yapıldı ı döneme ait kar ıla tırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya
- (b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmi se, söz konusu geçmi döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılı tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

Geçmi e dönük yeniden düzenlemelere ili kin kısıtlamalar

43. Hataya ili kin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadı ı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler.
44. Hataya ili kin kar ıla tırma amacıyla sunulmu olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanamadı ı durumlarda, i letme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün oldu u en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılı tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir).
45. Hataya ili kin tüm geçmi dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin ba ı için hesaplanamadı ı durumlarda, i letme, kar ıla tırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün oldu u en yakın dönemin ba ından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler.
46. Önceki dönemlere ili kin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildi i döneme ili kin kar veya zarara dahil edilemez. Geçmi dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmi döneme ili kin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.
47. Geriye dönük hataların etkilerinin tutarlarının belirlenemedi i durumlarda (örne in bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması) letme, Paragraf 45'e uygun olarak, kar ıla tırmalı bilgileri mümkün olan en yakın dönemden itibaren ileriye dönük olarak yeniden düzenler. Bu nedenle varlık, yabancı kaynak ve özkaynakların yeniden belirlenecek kümülatif tutarları göz ardı edilir. 50-53 üncü Paragraflar bir hatanın bir önceki ya da daha önceki dönemler için düzeltilmelerinin uygulanabilir olmadı ı durumlar hakkında izlenecek yolu açıklar.
48. Muhasebe tahminlerindeki de i iklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildi i için, ek bilgilerin ö renilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gere i ortaya çıkar. Örne in; geçmi dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememi bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltilmesi de ildir.

Önceki Dönem Hatalarına li kin Açıklamalar

49. Paragraf 42'nin uygulanması sırasında, letme a a ıdaki hususları açıklamalıdır;
- (a) Geçmi dönem hatalarının niteli i
- (b) Hesaplanabildi i durumlarda önceki dönemlere ili kin her dönemdeki düzeltme tutarı,
- (i) Etkiledi i her bir finansal tablo kalemi için
- (ii) irket için "TMS 33 Hisse Ba ına Kazanç" standardı geçerliyse asgari ve sulandırılmı hisse ba ına kar tutarları tekrar hesaplanarak sunulmalıdır.
- (c) Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin ba ına ili kin düzeltme tutarı,
- (d) Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanamadı ı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildi i.

Geçmi e dönük uygulamada veya yeniden düzenlemede tatbik edilememe durumu

50. Bazı durumlarda, cari dönemde kar ıla tırılabilirlik sa lanması amacıyla, bir veya daha önceki geçmi dönemlere ili kin kar ıla tırmalı bilgilerin düzeltilmesi uygulanabilir de ildir. Örne in; geçmi e

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

51. lemlere olaylara veya artlara ili kin muhasebe politikasının finansal tablolara ta nması veya açıklanması sırasında genellikle tahmin yürütmek gerekmektedir. Tahminler özü itibariyle yönetimlerin kendi görü lerine dayanır ve raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonraki dönemlerde geli tirilebilir. Geçmi e dönük uygulama gerektiren yeni bir muhasebe politikasına (51-53 üncü Paragrafların amaçları do rultusunda, önceki dönemlere ileriye dönük olarak uygulamasını da içeren) veya geçmi e dönük yeniden düzenleme gerektiren geçmi dönem hatalarının düzeltilmesine ili kin bilgilerin tahminleri ilgili i lemlere, olaylara veya ko ullara yönelik olarak aradan uzun zaman geçti inden çok daha zordur. Ancak, cari dönemde geçmi e dönük tahminler geli tirilirken, cari dönem için yapılan tahminler ile amaç aynıdır, yani tahminler o dönemdeki i lemleri, olayları ve ko ulları yansıtmalıdır.
52. Bu nedenle, yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmi e dönük hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin;
 - (a) lemin, olayın veya ko ulun olu tu u tarihe ili kin durumu yansıtması ve
 - (b) Geçmi döneme ili kin finansal tabloların onaylandı ı tarih itibariyle mevcut olması gerekmektedir.

Bazı tahminler için (örne in önemli gözlemlenebilir olmayan girdileri kullanan gerçe e uygun de er ölçümünde) rayiç de er tahmininin gözlemlenebilir bir fiyat veya bilgiye dayalı olmadı ı hallerde) bu tip bilgilerin ayrı tırılması uygulanabilir de ildir. Geçmi e dönük olarak yeni bir muhasebe politikasının uygulanması veya hatanın düzeltilmesi, önemli bir tahminin yapılmasını gerektiriyorsa ve gerekli bilgilerin ayrı tırılması mümkün de ilse geçmi e dönük uygulama veya yeniden düzenleme yapılamaz.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İ letmeler TMS 8'in 53 üncü Paragrafını a a ıdaki ekilde uygular]

53. Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmi döneme ili kin hatanın düzeltilmesinde, yönetimin geçmi dönemdeki niyetleri veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ili kin durumlar dikkate alınmamalıdır. Örne in, i letme önceki dönemlerde "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebele tirme ve Ölçme" standardı uyarınca vadeye kadar elde tutulacak finansal varlı ın de erlemesine ili kin hatayı, daha sonraki dönemlerde söz konusu varlı ı vadeye kadar elde tutmamaya karar vermi se dahi, ölçme prensibini de i tirmemelidir. Ayrıca, i letme, çalı anların hastalık izinlerine ili kin "TMS 19 Çalı anlara Sa lanan Faydalar" uyarınca yükümlülük hesaplamasında, geçmi dönem finansal tablolarının onaylandı ı dönemden sonra ortaya çıkan dönemlere ili kin bilgileri, ciddi grip salgını gibi, dikkate almamalıdır.

Geçmi dönemlere yönelik kar ıla tırmalı bilgileri de i tirmek için önemli tahminlerin sıkça gerekmesi, geçmi dönemlerin kar ıla tırmalı bilgilerinin güvenilir ekilde düzeltilmesini veya de i tirilmesini engellemez.

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

53. Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmi döneme ili kin hatanın düzeltilmesinde, yönetimin geçmi dönemdeki niyetleri veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ili kin durumlar dikkate alınmamalıdır. **Örne in, çalı anların hastalık izinlerine ili kin olarak "TMS 19 Çalı anlara Sa lanan Faydalar" Standardı uyarınca yapılan borç hesaplamasında meydana gelen önceki döneme ili kin hatanın düzeltilmesinde, sonraki dönemde ortaya çıkan ciddi grip salgınına ili kin olarak, geçmi dönem finansal tablolarının yayım için onaylanmasından sonra elde edilen bilgiler dikkate alınmaz.** Geçmi dönemlere yönelik kar ıla tırmalı bilgileri de i tirmek için önemli tahminlerin sıkça gerekmesi, geçmi dönemlerin kar ıla tırmalı bilgilerinin güvenilir ekilde düzeltilmesini veya de i tirilmesini engellemez.

Yürürlük Tarihi

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

54A. “-”

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

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

54C. TFRS 13, 52 nci paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandıktan itibaren uygulanır.