

TMS 8

MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 13 Haziran 2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standardı 8

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

Amaç

- 1 Bu Standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri 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 tahminindeki değişiklik: Varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilgili gelecekte beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda, bir varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya bir varlığın dönemsel tüketim miktarında yapılan bir düzeltmedir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır ve dolayısıyla hata düzeltmesi değildir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) 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: Kalemlerdeki eksiklik veya yanlışlıklar bireysel veya toplu olarak kullanıcıların finansal tablolara göre aldıkları ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikteyse önemlidir. Önemlilik, eksikliğin veya yanlışlığın mevcut şartlara göre değerlendirilen büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. İlgili kalemin büyüklüğü veya niteliği ya da her ikisi belirleyici faktör olabilir.

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

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

- (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.

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

Geriyeye 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 geriyeye dönük uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi için geriyeye dönük yeniden düzenleme yapılması mümkün değildir:

- (a) Geriyeye dönük uygulamanın veya geriyeye dönük yeniden düzenlemenin etkilerinin belirlenememesi,
- (b) Geriyeye dönük uygulamanın veya geriyeye dönük yeniden düzenlemenin, yönetimin ilgili dönemdeki niyetinin ne olabileceğine yönelik varsayımların yapılmasını gerektirmesi veya
- (c) Geriyeye dönük uygulamanın veya geriyeye 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 Bir eksiklik veya yanlışlığın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme ihtimalinin olup olmadığının ve dolayısıyla önemli olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu kullanıcıların özelliklerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirir. *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve*'nin 25'inci² paragrafında "kullanıcıların işletme faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi olduğunun ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle incelediğinin varsayıldığı" ifade edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu değerlendirme yapılırken, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların ekonomik karar alırken nasıl etkileneceğinin göz önünde bulundurulması gerekir.

² *Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*, 2005 yılında Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, söz konusu Kavramsal Çerçeve'yi yürürlükten kaldırmıştır. Bu kapsamda, *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'nin 3'üncü bölümü 25'inci paragrafın yerini almıştır.

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) **Varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerle ilgili olarak Kavramsal Çerçeve'de³ yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kıstasları ve ölçüm esasları.**
- 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.**

³ 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'yi yürürlükten kaldırmıştır.

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 kılması 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 kısıtlardan 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 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 çerçeveye 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.

Geriyeye dönük uygulama

- 22 23'üncü paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla, muhasebe politikasındaki bir değişiklik 19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriyeye 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.

Geriyeye dönük uygulamaya ilişkin kısıtlamalar

- 23 19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriyeye dönük uygulama yapılması gerektiğinde, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin dönemler itibarıyla yarattığı etkinin ya da birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında söz konusu değişiklik, geriyeye 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, geriyeye 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 geriyeye dönük olarak uyguladığında, mümkün olduğu kadar geriyeye 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 geriyeye 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 geriyeye gidilerek düzeltilir.
- 27 Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş tüm dönemlere uygulanmasının yaratacağı birikimli etki belirlenmediği için söz konusu politikanın geriyeye 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, yükümlülüklerle 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) Mükünse, 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) Mükün 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) Mükün 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 paragrafta 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 tahminlerindeki değişiklikler

- 32 İşletme faaliyetlerine özgü belirsizlikler nedeniyle birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak tespit edilemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler, en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak muhakemede bulunmayı gerektirir. Örneğin;
- (a) Şüpheli alacaklar,
- (b) Stok değer düşüklüğü,
- (c) Finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri,
- (d) Amortisman tabi varlıkların faydalı ömrü veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim biçimleri ve
- (e) Garanti yükümlülükleri
- hakkında tahmin yapılması gerekebilir.
- 33 Makul tahminlerin kullanımı, finansal tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasıdır ve finansal tabloların güvenilirliğini azaltmaz.
- 34 Tahminin dayanağını oluşturan koşullarda değişiklik olması veya yeni bir bilgi edinilmesi ya da daha fazla tecrübe kazanılması durumunda, yapılan tahminin revize edilmesi gerekebilir. Niteliği gereği bir tahminin revize edilmesinin geçmiş dönemlerle bir ilgisi yoktur ve söz konusu revizyon bir hata düzeltmesi değildir.
- 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.**
- 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, şüpheli alacak 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 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.
- 48 Hata düzeltmeleri, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerden farklıdır. Muhasebe tahminleri, niteliği gereği kesin tutarlar olmadığından, ilave bilgiler elde edildikçe tahminlerin revize edilmesi gerekebilir.

Örneğin, şarta bağlı bir olayın sonuçlanması nedeniyle finansal tablolara yansıtılan kazanç veya kayıplar bir hata düzeltilmesi 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.

Geriyeye dönük uygulama ve geriyeye 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 geriyeye dönük uygulanmasını (51-53 paragrafları açısından, yeni politikanın geçmiş dönemlere ileriye yönelik uygulanması da dâhil) ya da bir geçmiş dönem hatasının düzeltilmesi için geriyeye 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 geriyeye dönük uygulanırken veya bir geçmiş dönem hatasını düzeltmek için geriyeye 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 geriyeye dönük uygulanması veya bir geçmiş dönem hatasının geriyeye 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. Geriyeye dönük uygulama veya geriyeye dönük yeniden düzenleme, söz konusu iki tür bilginin ayırt edilmesinin mümkün olmadığı önemli bir tahminin yapılmasını gerektiriyorsa, yeni muhasebe politikasının geriyeye dönük olarak uygulanması veya geçmiş dönem hatasının geriyeye 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

- 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.