

PAPER DETAILS

TITLE: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

AUTHORS: Kadir Gürdal

PAGES: 1-12

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426080>



Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

Yrd. Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Ankara Üniversitesi, SBF

Özet

Finansal tablo kullanıcıları işletmenin finansal durumuna, performansına ve nakit akışlarına ilişkin eğilimi belirleyebilmek amacıyla finansal tabloları karşılaştırmak isterler. Bu nedenle her dönem aynı muhasebe politikalarının kullanılması gerekir. Makul tahminlerin yapılması da finansal tabloların hazırlanması açısından bir gerekliliktir ve bunlar finansal tablolarının güvenilirliğini ortadan kaldırmaz.

Muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hatalar finansal tabloların güvenilirliğini etkiler. Bu değişikliklerin ve hataların finansal tablolara etkileri, muhasebe standartlarının gerektirdiği hükümler çerçevesinde, geçmişe ve geleceğe dönük olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bu makalede, muhasebe değişikliklerinin etkileri Türkiye Muhasebe Standardı-8 (TMS-8) çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri, hatalar, TMS-8.

Abstract (The Accounting Changes and Their Effects on Financial Statements)

Users need to be able to compare the financial statements of an enterprise over a period of time to identify trends in its financial position, performance and cash flows. Therefore, the same accounting policies are normally adopted in each period. The use of reasonable estimates is also an essential part of the preparation of financial statements and does not undermine their reliability.

The changes in accounting policies, the changes in accounting estimates and errors effect the reliability of the financial statements. Therefore, the effects of these changes and errors to the financial statements should be considered retrospectively and prospectively in accordance with the requirements of the accounting standards. In this article the effects of accounting changes are considered in accordance with the Turkish Accounting Standard-8 (TMS-8).

Key Words: Accounting policies, accounting estimates, errors, TMS-8.

Giriş

Muhasebe, işletmenin dili olarak tanımlanır. Bunun nedeni; muhasebenin, işletme ile ilgili kesimlere işletme hakkında bilgi sunmasıdır. Bilgi sunumunun en önemli araçları ise finansal tablolardır.

Finansal tabloların belirli ilke ve kurallara esas alınarak düzenlenmesi gerekir. Temel muhasebe kavramları, genel kabul

görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, tekdüzen hesap sistemi ve tekdüzen hesap planı bu ilke ve kuralları oluşturur. Bu ilkeler çerçevesinde işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışlarıyla ilgili bilgileri karşılaştırmalı olarak görmek isteyen kesimlerin bu beklentileri, yıllar itibarıyla aynı muhasebe politikalarının izlenmesi ile karşılanabilir. Bununla birlikte;

uygulanan politikaların iş-letmenin gerçek durumunu ve yapılan işlemlerin niteliklerini finansal tablolara yansıtmada yetersiz kalması, bu politika-ların değiştirilmesini gerekli kılar. Bu de-ğişikliklerin etkileri mutlaka açıklanmalıdır.

Bazı finansal tablo kalemlerinin ölçül-mesinde tahminlerin kullanılması da kaçınılmazdır. Muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan değişiklikler ile birlikte, yapılan hataların finansal tablolara etkileri de ilgili finansal tablolarla ilişkilendirilmelidir.

Bu çalışmada; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine; muhasebe politikalarının ve tahminlerinin değiştiril-mesinin etkilerine ve hataların düzeltilme-sine ilişkin açıklamalar yapılmaktadır. Açıklamaların temelini; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından kabul edilerek 20 Ekim 2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahmin-lerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardı oluşturmaktadır. Konuyla ilgili Ulus-lararası Muhasebe Standardı’na (IAS-8: Accounting Policies, Changes in Accoun-ting Estimates and Errors) paralel olarak hazırlanan bu standartta yapılan açıkla-maları desteklemek ve bu standartla arala-rındaki farklılıkları vurgulamak amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Seri: XI, No. 25: Sermaye Piya-sasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’in 19. Kısım’ı da dikkate alınmıştır.

1. Tutarlılık Kavramı ve Muhasebe Değişikliklerinin Raporlanması

İşletmeler gerçekleştirdikleri işlemlerin kayıt altına alınmasında ve raporlanma-sında çeşitli yöntem ve uygulamalara yer verirler. Bu yöntem ve uygulamaların her biri genel kabul görmüş muhasebe ilkele-rine uygundur. Finansal tablolarının geçer-liliğinin ve güvenilirliğinin artırılmasını; bu

tabloların önceki dönemlerin ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştı-rılabilirliğini sağlamak amacıyla yöntem-lerin ve uygulamaların dönemler itibariyle tutarlı bir şekilde yerine getirilmesi gere-kir. Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tutarlılık kavramı, bu konudaki temel ilkeleri açıklamaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde de yer aldığı şekliyle tutarlılık kav-ramı “muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştı-rılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tab-lolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür.”

Tutarlılık kavramına uyulmaması, muhasebe yoluyla sağlanan verilerin karşılaştı-rılabilir niteliklerini ortadan kaldırır. Bu verilerden yararlanarak karar alma du-rumunda olan işletme ile ilgili çevrelerin de yanılmalarına neden olur. Bunun nedeni; uygulanan muhasebe politikalarında (örne-ğin amortisman hesaplama ve stok de-ğerleme yöntemlerinde) yapılan değişiklik-lerin, ilgili döneme ilişkin bilanço-yu (örne-ğin mamul maliyetini) ve faaliyet sonuç-larını (örneğin satılan mamuller maliyeti ve brüt satış kârı veya zararını) önemli öl-çüde değiştirmesidir. Bu değişikliklerle ilgi-li bilgi sahibi olmayanlar ise değişikliklerin etkilerini işletme koşullarının değişmesi veya yöneticilerin verimliliğindeki de-ğiş-melerle açıklama yoluna gideceklerdir.

Bağımsız denetim raporlarında işlet-mede tutarlılık kavramının uygulanıp uy-gulanmadığına ilişkin görüşün belirtilmesi de tutarlılık kavramına uygun hareket etmenin önemini açıkça vurgulamaktadır (Yalkın, 2005: 32).

Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, gerçekleştirilen muhasebe uygula-malarında değişiklikler yapılması söz-

konusu olabilir. Tutarlılık kavramının ihlal edilmesi anlamını taşımayan bu değişiklikleri; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve hatalar çerçevesinde açıkla-mak mümkündür. Yapılan değişikliklerin ve bu değişikliklerin etkilerinin raporlan-ması da yine tutarlılık kavramının bir gereğidir.

Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ile hataların raporlanmasında geçmişe dönük raporlama, cari dönemde raporlama ve geleceğe dönük raporlama seçenekleri kullanılır (Epstein ve Mirza, 2002: 800).

Geçmişe dönük uygulama; muhasebe değişikliğinin etkisiyle ilgili olarak tüm cari ve geçmiş dönem finansal tablolarının düzeltilmesini gerektirir. Cari dönemde raporlanan geçmiş dönem finansal tabloları yeni uygulanmaya başlanan ilkeye dayalı olarak yeniden düzenlenir. Başka bir de-yişle geçmişe dönük uygulama; yapılan değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara hep kullanımdaymış gibi uygulanmasını ve düzeltilmiş tutarların hiç hata olmamış gibi finansal tablolara alınmasını ve açıklanmasını ifade eder (SPK Seri: XI, No: 25, m. 464).

Cari dönem uygulaması; muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisinin cari dönem gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanmasını öngörür. Önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenmez.

Geleceğe dönük uygulama; önceki dönem finansal tablolarının yeniden düzenlenmesini, muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisinin hesaplanmasını ve cari dönem gelir tablosunda raporlanmasını gerektirmez. Cari dönem ve/veya gelecek dönemlerin finansal rapor verilerinin muhasebe değişikliğini içermesi sağlanır.

Muhasebe değişikliklerinin türleri ve bunların raporlanması izleyen kısımlarda incelenmektedir.

1.1 Muhasebe Politikalarının Seçilmesi, Uygulanması ve Değiştirilmesi

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında

işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS-8, m. 5). Finansal tablolarda yer alan kalemler için muhasebe standartları ve diğer düzenlemelerde uyul-ması gereken özel koşullar belirlenmişse, işletmelerin bu konudaki muhasebe politikalarına bağlı kalmaları gerekir. Bu politikalar ancak sözkonusu politikaları uygulamanın finansal tablolar üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir (TMS-8, m. 5). Başka bir deyişle, ilgili muhasebe politikalarının uygulanmaması, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara dayalı olarak alacakları kararları tek başına veya toplu olarak etkilemiyorsa işletmeler bu politikaları uygulamayabilirler.

İşlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili belirli standart veya konuyla ilgili yorum bulunmuyorsa, işletmeler yine muhasebe standartlarına uygun olmak koşuluyla, ilgili finansal tablo kalemi için diledikleri muhasebe politikasını uygulayabilirler (SPK Seri: XI, No: 25, m. 467). Stok değerlendirme yönteminin seçimi, amortisman hesaplama yönteminin belirlenmesi bu muhasebe politikalarına örnek oluşturur. Muhasebe politikalarının işletmeler tarafından belirlendiği durumlarda; muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarına uygun, güvenilir (işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren ve olayların, işlemlerin, ve koşulların hukuki yapılarıyla birlikte ekonomik özünü de yansıtan), tarafsız, ihtiyatlı, tüm önemli yönlerden tam bilgiyle donatılmış nitelikteki bilgiler üreten politikaların seçilmesi gerekir (TMS-8, m 10).

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin birkaç yıllık finansal tablolarını karşılaştırmak olanağına sahip olmak isterler. Bu nedenle, tutarlılık ilkesi gereği, benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda işletme tarafından her dönem aynı muhasebe politikalarının uygulanması beklenir. Bu-nunla birlikte; muhasebe standartları tarafından gerekli kılınıyorsa veya değişiklik, işletmenin

finansal tablolarında olayların ve işlemlerin daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacaksa muhasebe politikasında değişiklik yapılmasına izin verilmiştir (TMS-8, m. 14). Örneğin maddi duran varlık satış kârı veya zararının olağandışı bir kalem olmak yerine olağan bir kalem olarak değerlendirilmesi muhasebe standartlarının bir gereği olarak değişikliğe neden olmaktadır. Stok değerlemede Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi yerine İlk Giren İlk Çıkar yönteminin kullanılmaya başlanması ise işletme ile ilgili olarak daha anlamlı bir raporlama sağladığı için söz konusu olabilir.

Daha önce meydana gelen olaylar ve işlemlerden önemli derecede farklı olaylar ve işlemler için bir muhasebe politikasının kabulü ile daha önce olmamış veya önemsiz olan olaylar ve işlemler için yeni bir muhasebe politikasının kabulü ise muhasebe politikalarında bir değişiklik anlamına gelmez (TMS-8, m. 16).

İşletmenin uyguladığı bir muhasebe politikasını, muhasebe standartlarında yapılan bir değişiklik nedeniyle değiştirmesi durumunda; değişikliğin uygulaması, ilgili standartta yer alan geçiş hükümlerine göre gerçekleştirilir. Bu geçişi sağlayacak hükümlerin bulunmaması durumunda ise, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır (TMS-8, m. 19).

Muhasebe politikalarındaki değişikliğin geçmişe dönük uygulanması ile yapılmak istenen; önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesidir. Bu etki, yeni muhasebe politikasının geçmişten buyana hep uygulandığı varsayımına dayanarak hesaplanır. Bu çerçevede; değişimin (muhasebe politikasının geçmişe dönük olarak uygulanması ile ortaya çıkan ve vergiden arındırılmış) kümülatif etkisinin, etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ilişkin açılış tutarının düzeltilmesi yoluyla raporlanmasının

sağlanması amaçlanmakta ve finansal verilerin geçmişe yönelik özetleri gibi diğer finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden başlayarak düzeltilmektedir (TMS-8, m. 22 ve 26).

Geçmişe dönük uygulama ancak açılış ve kapanış bilançosuna ilişkin kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin kümülatif etkisi; dönem başı dağıtılmayan kârlar¹ tutarında bir ayarlama olarak gösterilir. Bu tutar, dönem başı dağıtılmayan kârlar tutarı ile; yeni muhasebe politikasının, uygulamadan etkilenen tüm geçmiş dönemlere uygulanması durumunda, aynı tarihli bilançoda olması gereken dağıtılmayan kârlar tutarı arasındaki farktır (Epstein ve Mirza, 2002: 802).

Kümülatif etki öncelikle, uygulamadan etkilenen tüm dönemler için yeni ve eski politikaların uygulanmasıyla elde edilen vergi öncesi kârın hesaplanmasıyla belirlenir. Daha sonra, her dönem için iki kâr arasındaki fark saptanır. Bu farklar için vergi hesaplamaları yapılır. Son olarak ise, her dönem için vergi sonrası farklar toplanır. Bu toplam, cari dönem başındaki kümülatif etki düzeltmesini ifade eder. Kümülatif etki, yeni politikanın kârı nasıl etkilediğine bağlı olarak, cari dönem kârında bir artma ya da azalma anlamına gelir.

Kümülatif etkinin hesaplanması kapsamında genellikle sadece değişikliğin doğru-dan etkisi dikkate alınır. Örneğin işletmenin stok değerleme yöntemini değiştirmesi durumunda, sadece vergiden arındırılmış satılan mallar maliyetindeki değişiklik esas alınır. Bunun kârda meydana getirdiği değişiklik nedeniyle kâr dağıtımına veya prim ödemelerine etkisi kümülatif etkinin hesaplaması kapsamına alınmaz (Epstein ve Mirza, 2002: 802).

Proforma kârın hesaplanması, cari dönemde sunulan her dönem için yapılma-

¹ TMS-8, m. 26, dağıtılmayan kârlar kapsamında temel düzeltmenin "geçmiş yıllar kârları" hesap kaleminde yapılmasını; ancak diğer özkaynak kalemlerinde de bu düzeltmelerin yapılabileceğini öngörmektedir.

lıdır. Amaç, kârı yeni muhasebe politikası uygulanıyormuş gibi sunmaktır. Bu da, daha önce raporlandığı gibi (eski politika-nın uygulanması gibi) sunulan her dönemin kârını düzeltmekle başarılabilir. Bu düzeltme, döneme ilişkin net kârda ortaya çıkan farkın, daha önce raporlanan kâra eklenmesiyle veya çıkarılmasıyla yapılır. Fark, eski politikanın yerine yeni politika-nın uygulanması durumunda kârda ortaya çıkan farktır. Bu, kârın yeni politikanın uygulamasını yansıtması sonucunu verir. Daha sonra net kâr, düzeltilmiş kârdan hareketle normal olarak hesaplanır.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin sunulmasında kümülatif etki yöntemi-nin kullanılmasına ilişkin bir örnek aşağıdaki gibi geliştirilebilir:²

Örnek: X İşletmesi, 2004 yılında yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde “tamamlanma yüzdesi” yöntemini kullanmıştır. Daha önceki dönemlerde ise işin tamamlandığı dönem esas alınmıştır.

Finansal tablolardan alınan bazı bilgiler şu şekildedir:

	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Vergi Öncesi Kâr	130 000	120 000
Vergi Karşılığı	<u>(26 000)</u>	<u>(20 000)</u>
Net Kâr	104 000	100 000
Dönem Başı		
Dağıtılmayan Kârlar	<u>30 000</u>	<u>134 000</u>
Dönem Sonu		
Dağıtılmayan Kârlar	134 000	234 000

² Örnek, EPSTEIN ve MIRZA, a.g.k., s. 803-805'ten geliştirilmiştir.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin etkileri ise řu şekildedir:

	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemine Göre Kârdaki Deęişme	Değişikliğin Vergi Sonrası Etkisi
2003 Öncesi	20 000	14 000
2003 İçin	<u>15 000</u>	<u>10 500</u>
2004 Başındaki Toplam	<u>35 000</u>	<u>24 500</u>
2004 İçin	20 000	14 000

Geçmişe Dönük Uygulama:

GELİR TABLOSU

	2003 (Yeniden düzenlenmiş)	2004
Vergi Öncesi Olağan Faaliyet Kârı	145 000	120 000
Vergi Karşılığı	<u>(30 500)</u>	<u>(20 000)</u>
Dönem Net Kârı	114 500	100 000

ÖZSERMAYE DEĞİŞİM TABLOSU (İlgili kısmı)

Dönem Başı Dağıtılmayan Kârlar (İlk Raporlama)	30 000	134 000
Muhasebe Politikasındaki Değişiklik (2003'te 6 000 TL.lik ve 2004'te 10 500 TL.lik vergi sonrası) (bak. dipnot açıklaması)	<u>14 000</u>	<u>24 500</u>
Dönem Başı Dağıtılmayan Kârlar (Yeniden Düzenlenmiş)	44 000	158 500
Dönem Net Kârı	<u>114 500</u>	<u>100 000</u>
Dönem Sonu Dağıtılmayan Kârlar	158 500	258 500

**Finansal Tablolara İlişkin Örnek
Dipnot Açıklaması:**

İşletme 2004 yılında yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerinde hasılatın ve maliyetin hesaplanmasında; ilgili muhasebe standardında yapılan değişiklik doğrultusunda, tamamlanan sözleşmelere göre hesaplama yönteminden tamamlanma yüzdesi yöntemine geçmiştir. Muhasebe politikasındaki bu değişiklik, geçmişe dönük olarak muhasebeleştirilmiştir. 2003 yılına ilişkin karşılaştırmalı finansal tablolar değiştirilen politikaya uygun olarak yenilenmiştir. Bu değişikliğin etkisi, sözleşmelerden elde edilen kârda 2003 yılı için 15 000 TL.lik, 2004 yılı için 20 000 TL.lik

artış olarak ortaya çıkmıştır. 2003 yılı dönem başı dağıtılmayan kârlar tutarı 14 000 TL. artırılmıştır ki bu tutar, 2003 öncesi dönemlere ilişkin 6 000 TL.lik vergi sonrası düzeltme tutarıdır.

TMS-8'e göre; muhasebe politikasında yapılan değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır. Düzeltme sonuçları, dönem başı dağıtılmayan kârlar tutarında bir düzeltme olarak raporlanmalıdır. Uygulanabilir olduğu takdirde, karşılaştırmalı bilgiler de yeniden düzenlenmelidir. Yenilenmiş finansal tabloların ve ilgili açıklamaların hazırlanmasına yönelik adımlar řu şekilde sıralanabilir:

- Yeni politikanın uygulanması nedeniyle 2004 yılı gelir tablosunun düzeltilmesine gerek yoktur.
- 2003 yılı gelir tablosu řu şekilde yeniden düzenlenir:

Vergi Öncesi Faaliyet Kârı (İlk Raporlama)	130 000
Muhasebe Politikası Değişikliğinin Etkisi	<u>15 000</u>
Yeniden Düzenlenmiş Tutar	<u>145 000</u>
Vergi Karşılığı (İlk Raporlama)	26 000
Muhasebe Politikası Değişikliğinin Vergi Etkisi (15 000 – 10 000)	<u>4 500</u>

500)

Yeniden Düzenlenmiş Tutar

Yeniden Düzenlenmiş Dönem Net Kârı

30 500

114 500

- Özsermaye değişim tablosunda; 2003 yılı dönem başı dağıtılmayan kârlar tutarı, 2003 öncesi dönemlere ilişkin (6 000 TL.lik vergiden arındırılmış) düzeltme tutarını ifade eden 14 000 TL.lik artışı yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. 2004 yılı dönem başı tutarı da, 2004 yılı başındaki değişiklik etkisini ifade eden (vergiden arındırılmış) 24 500 TL.lik tutarla düzeltilmiştir.

Muhasebe politikasındaki değişiklik geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte, döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyorsa, geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir (TMS-8, m. 23). Bu çerçevede;

- karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişiklik ile ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, muhasebe politikasındaki değişiklik geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibarıyla (ki bu cari dönem olabilir) varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulanmalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapılmalıdır (TMS-8, m. 24);
- cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren yeni muhasebe politikası uygulanarak karşılaştırmalı bilgiler düzeltilmelidir (TMS-8, m. 25).

Bir işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisini hesaplayamadığı için sözkonusu yeni muhasebe standardını geçmişe yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin (ki bu cari dönem olabilir) başından itibaren yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ilişkin düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar

ve özkaynaklar üzerindeki etkisi göz ardı edilir (TMS-8, m. 27).

Muhasebe politikalarının seçilmesi, uygulanması ve değiştirilmesi ile ilgili olarak SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği'nde yapılan açıklamalar genellikle TMS-8 ile uyumludur. Muhasebe politikalarının değiştirilmesinin temel ilke olduğu; ancak gerekli durumlarda değişikliğin mümkün olduğu belirtilmektedir.

Seri: XI, No: 25 Tebliği de muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini iki şekilde değerlendirmektedir. Bir standartın uygulanması üzerine yapılan bir muhasebe politikası değişikliği, varsa sözkonusu standartta yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde dikkate alınır. Bu hükümler geçmiş dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilmesini öngörüyorsa, geçmişe dönük düzeltme yapılır. Bununla birlikte, bilgilerin yeniden düzenlenmesi aşırı maliyetli ise geçmiş bilgiler düzeltilmez. Bu durumda; yeni muhasebe politikası bir sonraki dönemin başı itibarıyla varlık ve yükümlülük hesaplarına uygulanır ve bir sonraki dönemde birikmiş kârlarda buna paralel bir düzeltme yapılır (SPK Seri: XI, No: 25, m. 470).

Muhasebe standartları gereği olmayan (seçimlik) muhasebe politikası değişikliklerinin geçmişe dönük düzeltmeler yoluyla uygulanması öngörülmektedir. Bir sonraki finansal tablo dönemine ilişkin birikmiş kârlar hesabı ve önceki dönemlerde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası hep kullanımdaymış gibi düzeltilir. Bu düzenlemenin de aşırı maliyetli olması, önceki dönemlerin bilgilerin düzeltilmemesi için yeterlidir. Bu durumda, yeni muhasebe politikası bir sonraki dönemin başı itibarıyla varlık

ve yükümlülük hesaplarına uygulanır ve bir sonraki dönemde birikmiş kârlarda buna paralel bir düzeltme yapılır (SPK Seri: XI, No: 25, m. 471).

Bir muhasebe politikası değiştirildiğinde, finansal tablolarda sunulandan daha önceki dönemlere ilişkin toplam düzeltme tutarı bir sonraki dönem birikmiş kârlara alınır. Önceki dönemlere ilişkin diğer bilgiler de yeniden düzenlenir. Bu işlemler aşırı bir maliyete neden oluyorsa, bu uygulamaların yapılması gerekli değildir (SPK Seri: XI, No: 25, m. 471).

1.2 Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler

İşletme faaliyetlerinde mevcut belirsizlikler nedeniyle bir çok finansal tablo kalemi tam değeriyle ölçülemez. Bu kalemlerin değerleri ancak tahmin edilebilir. Tahminler ise mevcut en son bilgilere dayanan kararlardır. Örneğin şüpheli alacaklar, stok değer düşüklüğü, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri, finansal varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri veya şarta bağlı borçlar için tahminler yapılması gerekebilir. Finansal tabloların düzenlenmesinde makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların güvenilirliğini bozmaz (TMS-8, m. 33).

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bilgilere ulaşılması veya belli konularda deneyimler kazanılması tahminin gözden geçirilmesini gerektirebilir. Bu durumda yapılan bir muhasebe tahmini değişikliği bir hata düzeltmesi niteliği taşımaz; aynı zamanda önceki dönemlerle ilgili de değildir (TMS-8, m. 34). Bu nedenle tahmin değişikliğinin önceki dönemlere etkisinin ilgili dönemlerin finansal tablolarına yansıtılması ve orada gösterilmesi mümkün değildir (Kepekçi, 1998: 45).

Tahminlerdeki bir değişikliğin muhasebe politikalarındaki bir değişiklik ile aynı anlama gelmediği de belirtilmelidir. Bununla birlikte bazı durumlarda muhasebe tahminlerindeki değişiklik ile muhasebe

politikalarındaki değişikliği birbirinden ayırmak zor olabilir.

Örnek: İşletme, finansman giderlerini varlığın maliyetine katarak ilgili tutarı varlığın faydalı ömrü boyunca gider yazmak yerine, tahakkuk ettiğinde doğrudan gider yazmaya kararı vermiştir. Bu değişikliğin gerekçesi, işletmenin erteleme yoluyla gelecekte sağlayacağına inandığı yararın şüpheli duruma geldiğini tahmin etmesidir. Bu durumda işletme, gelecekteki yarar için yaptığı hesaplamalardaki değişiklik nedeniyle; finansman giderlerini ertelemek yerine hemen giderleştirme yoluna giderek, uyguladığı muhasebe politikasını değiştirmektedir (Epstein ve Mirza, 2002: 808). Bu örnekte olduğu gibi; muhasebe tahminlerindeki (gelecekteki yararın hesaplanmış tutarı) değişiklikler nedeniyle muhasebe politikalarında (ertelemek yerine hemen giderleştirmek) değişiklikler yapılması durumunda, gerekli açıklama yapılarak, değişiklik muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak gösterilir (TMS-8, m. 35).

Uygulanan değerleme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir (TMS-8, m. 35). Varlıklarda yaşanan sürekli bir değer düşüklüğü de muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak değerlendirilmemelidir. Bu durum, döneme ilişkin bir zarar olarak dikkate alınmalıdır (Epstein ve Mirza, 2002: 808).

Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin hem cari dönemi hem de gelecek dönemleri etkilemesi mümkündür. Örneğin şüpheli alacakların tutarının tahmininde bir değişiklik sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle aynı dönemde muhasebeleştirilir. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tahminindeki bir değişiklik ise hem cari dönemdeki amortisman giderini hem de varlığın geriye kalan faydalı ömrü içindeki dönemlere ilişkin amortisman giderlerini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemlere ilişkin etki de ilgili dönemlerde

finansal tablolara yansıtılır (TMS-8, m. 38).

O halde bir muhasebe tahmininde yapılan değişikliğin etkisi dönem net kârı veya zararının belirlenmesinde etkilidir. Bu etki;

- a) Değişiklik sadece bir dönemi etkiliyorsa değişikliğin yapıldığı cari dönemde,
- b) Değişiklik gelecek dönemleri de etkiliyorsa, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde dikkate alınır (TMS-8, m. 36).

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin ileriye yönelik uygulanması olarak da adlandırılan bu yöntem; yeni tahminin, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Bununla birlikte; muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişikliğe neden oluyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya öz-kaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir (TMS-8, m. 37).

Örnek: İşletme 1.1.2002’de 10 000 TL’ye bir makine satın almıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve eşit tutarlar yöntemine göre amortisman tabi tutulmaya başlanmıştır. 2006 yılı başında ilgili makinenin 4 yıl daha kullanılabileceği saptanmıştır.

Bu değişiklik öncesinde işletme her yıl 2 000 TL’lik amortisman gideri ayırmaktadır. 2005 yılı sonunda makinenin 8 000 TL’lik kısmı itfa edilmiş durumdadır. Kalan 2 000 TL’lik kısım ise 2006 yılında itfa edilecektir. Bununla birlikte 2006 yılı başında makinenin 4 yıl daha kullanılabilecek olduğunun saptanması nedeniyle; 2 000 TL’lik bu tutar 4 yıl içinde itfa edilmek durumundadır. Başka bir deyişle; işletme, 2006 yılında ve izleyen yıllarda 500 TL’lik tutarlar halinde amortisman gideri ayıracaktır. Sonuçta amortisman giderlerine ilişkin muhasebe tahminindeki değişiklik 2006

cari yılındaki ve izleyen yıllardaki uygulamaları etkilemiştir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin raporlanması konusunda SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği TMS-8 ile paralel hükümler taşımaktadır (SPK Seri: XI, No: 25, m. 472).

1.3 Hatalar

Muhasebe ile ilgili işlemlerde gerekli özenin gösterilmesine ve iyi bir iç denetim sisteminin bulunmasına karşın işletmelerde muhasebe hatalarıyla karşılaşmak her zaman mümkündür. Hatalar; matematiksel bir yanlışlık, muhasebe politikalarının uygulanmasında yanlışlık, olayların yanlış yorumlanması, yolsuzluk, hayali işlemler veya kasti hatalar şeklinde olabilir. Finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkarılan ve bu tabloların yayımlandıkları tarihteki güvenilirliklerinin yitirilmesine yol açan hatalar önemli hatalar olarak kabul edilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, güvenilir kabul edilmez.

Hataların düzeltilmesi, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerden farklılık gösterir. Tahminin düzeltilmeye gereksinimi vardır çünkü niteliği gereği, tam olmayan bilgilere dayanır. Daha sonra elde edilen veriler bu tahmini doğrular veya yanlışlığını ortaya koyar. Yanlışlığın sözkonusu olması ise doğrulaştırmayı gerekli kılar. Hata ise, karar alma anında elde bulunan bilginin yanlış kullanımıdır ve daha sonraki bir tarihte bu durum saptanır. Bu saptama, elde edilen yeni bilgilerden kaynaklanmamaktadır.

Muhasebe tahminlerinin bu niteliği nedeniyle, ek bilgi edinildiğinde, gözden geçirilmesi gerekebilir. Örneğin daha önce tahmin edilemeyen bilanço tarihinden sonraki bir olayın meydana gelmesinde muhasebeleştirilen kâr veya zarar bir temel hatanın düzeltilmesini oluşturmaz.

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 karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir (TMS-8, m. 41).

Bir veya önceki dönemlerin finansal tablolarına önemli etkisi olan bir hata çok sık ortaya çıkmaz. Bu durumda; ilgili finansal tabloların, yayınlandıkları tarihte güvenilir olduğu kabul edilmez. Örneğin hayali işlemlerden dolayı bir önceki dönemin finansal tablolarında temel hatalar bulunabilir. Önceki döneme ilişkin bu

temel hataların düzeltilmesi karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesini ve ek açıklamaların yapılmasını gerektirir. Başka bir deyişle, önceki dönem hataları fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemi; hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlar yeniden düzenlenerek veya hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, sözkonusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarları yeniden düzenlenerek gerçekleştirilmelidir (TMS-8, m. 42).

Önceki dönemlere ilişkin düzeltmeler finansal tablolarda şu şekilde gösterilir:

Dağıtılmayan Kârlar (1.1.2005'te raporlanmış olan tutar)	XXX
Önceki Dönemlere İlişkin Düzeltme Tutarı (Vergiden arındırılmış tutar)	XXX
Dağıtılmayan Kârların Düzeltilmiş Tutarı (1.1.2005)	XXX
Net Dönem Kârı	XXX
Dağıtılmayan Kârlar (31.12.2005)	XXX

Örnek:³ İşletme, yeni yapılan bir binaya ilişkin 20 000 TL. tutarındaki 2004 yılı amortisman giderlerinin kayıtlara yansıtılmadığını 2005 yılında saptamıştır. Düzeltmeler öncesinde 2004 ve 2005 yılı finansal tablolarından (gelir tablosu ve özsermaye değişim tablosu) alınan bazı veriler şu şekildedir:

	2004	2005
Brüt Satış Kârı	230 000	200 000
Faaliyet Giderleri	(80 000)	(80 000)
Faaliyet Kârı	150 000	120 000
Vergi Karşılığı (%20)	(30 000)	(20 000)
Dönem Net Kârı	120 000	100 000
Dönem Başı Dağıtılmayan Kârlar	30 000	150 000
Dönem Sonu Dağıtılmayan Kârlar	150 000	250 000

Geçmişe Dönük Yeniden Düzenleme:

Bu uygulamaya göre düzeltilmiş finansal tablolar şu şekilde oluşur:

GELİR TABLOSU		
	2004 (Yeniden Düzenlenmiş)	2005
Brüt Satış Kârı	230 000	200 000
Faaliyet Giderleri	(100 000)	(80 000)
Faaliyet Kârı	130 000	120 000
Vergi Karşılığı (%20)	(26 000)	(20 000)
Dönem Net Kârı	104 000	100 000

³ Bu örnek, EPSTEIN ve MIRZA, a.g.k., s. 811-813'den geliştirilmiştir.

ÖZSERMAYE DEĞİŞİM TABLOSU (İlgili kısım)

	2004	2005
Dönem Başı Dağıtılmayan Kârlar (İlk Raporlama)	30 000	150 000
Hatanın Düzeltilmesi(4 000 TL.lik Vergi Sonrası) (bak. dipnot açıklaması)	-	(16 000)
Dönem Başı Dağıtılmayan Kârlar (Yeniden Düzenlenmiş)	30 000	134 000
Dönem Net Kârı	104 000	100 000
Dönem Sonu Dağıtılmayan Kârlar	134 000	234 000

**Finansal Tablolara İlişkin Örnek
Dipnot Açıklaması:**

İşletme, 2004 yılında 20 000 TL.lik amortisman giderini kayıtlara yansıtmamıştır. Bu hatanın düzeltilmesi amacıyla 2004 yılı finansal tabloları yeniden düzenlenmiştir.

Hataların düzeltilmesine yönelik uygulamaya göre; önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltilmesi ile ilgili tutar, dağıtılmayan kârların dönem başı tutarının ayarlanması yoluyla raporlanır. Uygulanamaz (olanaksız) olmadığı sürece, karşılaştırmalı bilgiler de yeniden

düzenlenmelidir. Göz-den geçirilmiş finansal tabloların ve ilgili açıklamaların hazırlanmasına ilişkin adımlar aşağıdaki gibidir:

- 1- Özsermaye Değişim Tablosu'nda da sunulduğu üzere; dönem başı dağıtılmayan kârlar tutarı, hata tutarı olan 20.000 TL. ve buna ilişkin vergi olan 4.000 TL. dikkate alınarak hesaplanan 16.000 TL. ile düzeltilmiştir.
- 2- Gelir tablosundaki karşılaştırmalı tutarlar da şu şekilde yeniden düzenlenmiştir:

Faaliyet Giderleri-Düzeltilme Öncesi	80 000	Vergi Karşılığı-Düzeltilme Öncesi	30 000
Düzeltilme Tutarı	<u>20 000</u>	Düzeltilme Tutarı	<u>4 000</u>
Faaliyet Giderleri-Düzeltilme Sonrası	100 000	Vergi Karşılığı-Düzeltilme Sonrası	26 000

Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadığı durumlar dışında, önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler. Bununla birlikte, geçmişe dönük yeniden düzenlemenin daha esnek bir şekilde gerçekleştirilebileceği veya uygulanmayacağı durumlar da sözkonusudur (TMS-8, m. 43-47).

Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanamadığı durumlarda; işletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin (bu cari dönem de olabilir) varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler.

Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için hesaplanamadığı durumlarda da, işletme,

karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler.

Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltilme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ilişkin özet finansal veriler de dahil olmak üzere, geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.

Geriye dönük hataların etkilerinin tutarlarının belirlenemediği durumlarda (örneğin bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması) işletme, karşılaştırmalı 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.

SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği de, hataların düzeltilmesinde geriye dönük uygulamayı öngörmektedir. Bir hata, ortaya çıktığı önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya bir sonraki raporlama döneminden önce meydana geldiğinde, sözkonusu dönemle ilişkin birikmiş kârlar hesabının yeni-den düzenlenmesi yoluyla düzeltilir. Bu-rada amaç, hata hiç ortaya çıkmamış gibi raporlama yapmaktır (SPK Seri: XI, No: 25, m. 473). Yeniden düzenleme aşırı mali-yetli ise, önceki dönem bilgilerinin düzeltil-mesine gerek yoktur. Bu durumda, bir sonraki dönemin birikmiş kârlar hesabı, sözkonusu dönem başlamadan önce hata-nın kümülatif etkisiyle yeniden düzenlenir.

Sonuç

Bu çalışmada; muhasebe değişikliklerinin raporlanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda muhasebe politikalarının belirlenmesi, uygulanması ve değiştirilmesi, muhasebe tahminlerinde yapılan değişiklikler ile hataların düzeltilmesi TMS-8 ve SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği'nin 19. Kısmı kapsamında incelenmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na paralel olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları'ndan birisi olan TMS-8 Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yenilikler getirmektedir. Bu-nunla birlikte, işletmelerin özellikle geçmişe dönük uygulamaları ve

düzeltilmeleri yapmalarının kolay olmayacağı düşünülmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları esas alınarak hazırlanan SPK Seri: XI, No: 25 Tebliği'nin ilgili kısmı da TMS-8 ile uyumludur. Bununla birlikte ilgili Tebliğ, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki son değişiklikleri içermediğinden iki düzenleme arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte SPK, yaptığı ek düzenlemelerle ilgili standartlardaki değişikliklerin uygulamaya yansıtılmasına olanak sağlamıştır. Muhasebe değişiklikleri ile ilgili SPK düzenlemesinin geçmişe dönük uygulama ve düzeltme yapmama konusunda işletmelere esneklik tanınması (aşırı maliyetli ise uygulamama gibi), uygulama açısından kolaylık sağlamaktadır.

Kaynakça

EPSTEIN, Barry J. ve Abbas Ali MIRZA, **Wiley IAS 2002 Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2002.

KEPEKÇİ, Celal, "Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı", **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu III Bildiriler Kitabı**, İzmir, Kasım 1998, s. 43-46.

SPK, **Seri: XI, No: 25 Sermaye Piyasa-sında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ**, 15 Kasım 2003 tarih ve 25290 nolu mükerrer sayılı Resmi Gazete.

TMSK, **Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**, 20 Ekim 2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete.

YALKIN, Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, 14. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.