



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

UMS® 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, muhasebe politikalarının seçilmesinde ve uygulanmasında, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin muhasebeleştirilmesinde, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve önceki dönem hatalarının düzeltilmesinde uygulanır.

Tablo 1. UFRS 8’de Yer Alan Temel Tanımlar

Kavram	Tanım
Muhasebe politikaları	Muhasebe politikaları, bir işletmenin finansal tabloları hazırlarken ve sunarken uyguladığı belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.
Muhasebe tahmininde değişiklik	Muhasebe tahminindeki değişiklik, bir varlığın veya borcun defter değerinde veya bir varlığın dönemsel tüketim tutarının, aşağıdakilerle bağlantılı olarak mevcut durumunun ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinden kaynaklanan düzeltmedir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bilgilerden veya yeni gelişmelerden kaynaklanır ve hataların düzeltilmesi değildir.
Geçmiş dönem hataları	Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolarda, aşağıdaki niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır: (a) Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan ve (b) Söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul bir şekilde beklenebilecek olan. Bu tür hatalar; matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasında yapılan hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasının ve hilelerin etkilerini içerir.

FİNANSAL TABLOLARA ALMA VE ÖLÇÜM

Ticari faaliyetlere özgü belirsizliklerin bir sonucu olarak, finansal tablolardaki birçok kalem kesin olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilir. Tahmin, mevcut en son ve güvenilir bilgilere dayanan yargıları içerir.

Muhasebe alanında iki ana muhasebe değişikliği belirlenmiştir:

- Muhasebe tahminlerinde değişiklik
- Muhasebe politikalarında değişiklik

Muhasebesel açıdan temel sorun, muhasebe değişikliklerinin önceki dönem finansal tablolarının düzeltilmesini gerektireceği mi, yoksa değişikliklerin sadece cari ve gelecek yılları mı etkileyeceğidir.

Birçok kişinin inandığının aksine, muhasebe bilgileri her zaman kesin olarak ölçülemez.

Karar alma amacına yönelik olarak finansal tabloların zamanında raporlanabilmesi için, muhasebe bilgilerinin genellikle gelecekteki olayların tahminlerine dayanması gerekir.

O sırada mevcut olan bilgiler göz önüne alınarak yapılan ve en iyi mesleki yargıya dayanan bu tahminlerin daha sonra revize edilmesi gerekebilir.

Muhasebe politikalarında bazı değişiklikler aslında tahmindeki değişikliğin başka bir şeklidir.

Bir şirket amortisman yöntemini değiştirirse, o varlığa ilişkin beklenen kullanım biçiminde bir değişiklik olmuş demektir.

Amortisman yöntemindeki bir değişiklik, tahminde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir ve "muhasebe politikasında bir değişiklikten etkilenen muhasebe tahminindeki değişiklik" olarak adlandırılır.

Muhasebe değişiklikleri sonucunda finansal tablolarda karşılaştırılabilirlik ve tutarlılıktan uzaklaşılır

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların muhasebe bilgilerini kıyaslayabilmesini veya standartla ilişkilendirmesini sağlar. Karşılaştırma, başka bir işletmenin finansal tabloları veya aynı işletmenin finansal tablolarının karşılaştırılması şeklinde olabilir, ayrıca geçmiş ile de karşılaştırma olabilir. Bir muhasebe değişikliği, finansal tablo bilgilerini bir dönemden diğerine veya bir işletmeden diğerine karşılaştırmayı zorlaştırabilir ve karşılaştırılabilirliği azaltabilir. Örneğin, bir işletme 2015 yılında doğrusal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçmişse, 2015 yılı amortisman gideri, değişikliğin etkileri bilinmeden önceki yılların amortisman gideri ile karşılaştırılamaz.

Tutarlılık, bir işletmenin dönemden döneme benzer işlem ve olaylara aynı yöntemleri uygulaması anlamına gelir. Bu nedenle, muhasebe değişiklikleri, özellikle kullanılan yöntemlerdeki değişiklikler, finansal tablolarda tutarlılığı azaltacaktır.

Örnek 1

Muhasebe tahminlerinde değişiklik (amortisman yöntemi değişikliği)

Ocak 2019'un ilk gününde, A işletmesi 100.000 PB tutarında ve tahmini faydalı ömrü 20 yıl olan bir sabit varlık satın almıştır. Varlığın kalıntı değeri 2.000 PB'dir. Beş yıl sonra, tahmini faydalı ömürde 20 yıldan 16 yıla bir değişiklik olmuş ve kalıntı değer tahmini de 2.200 PB olarak değişmiştir. Doğrusal amortisman yöntemini kullanan işletme için amortisman gideri:

Hesaplama:

Defter değeri (1 Ocak 2019) (Başlangıç maliyeti)	100.000 PB
Eksi: Birikmiş amortismanlar	
(100.000 PB – 2.000 PB / 20 yıl = 4.900 PB x 3 yıl = 14.700 PB)	(14.700 PB)
Defter değeri	85.300 PB
Eksi: Kalıntı değer	(2.200 PB)

Kalan

83.100 PB

Amortismana tabi tutar/Yeni faydalı ömür = 83.100 PB / 14 yıl = 5.935 PB

Amortisman Gideri 5.935 PB

Birikmiş Amortismanlar 5.935 PB

Bu tür bir değişiklik için yapılan açıklama şöyle olacaktır:

İşletme, belirli makine ve tesislerin kullanım ömrü tahminlerini gözden geçirmiştir. Bu tür değişiklikler, varlığın çalışmaya devam edeceği süreye ilişkin tahmininin iyileştirilmesi için yapılmıştır.

Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasıdır ve bu tahminler finansal tabloların güvenilirliğini zedelemeyebilir. Tahminin dayandırıldığı koşullarda veya yeni bilgiler veya daha fazla deneyim sonucunda değişiklikler meydana gelirse, tahminin revizyonu gerekebilir. Doğası gereği, bir tahminin revizyonu önceki dönemlerle ilgili değildir ve bir hatanın düzeltilmesi değildir. Uygulanan ölçüm esasındaki bir değişiklik, muhasebe politikasındaki bir değişikliktir ve muhasebe tahmininde bir değişiklik değildir.

Muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin ileriye dönük olarak finansal tablolara alınması, değişikliğin işlemlere, diğer olaylara ve koşullara tahmindeki değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren uygulanması anlamına gelir. Muhasebe tahminindeki bir değişiklik, yalnızca cari dönemin kâr veya zararını veya hem cari dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararını etkileyebilir.

Muhasebe tahminlerinde sıklıkla değişiklik yapılan alanlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (1) Tahsil edilemeyen alacaklar
- (2) Amortismana veya itfaya tabi duran varlıkların faydalı ömürleri
- (3) Amortismana tabi varlıklar için kalıntı değerler
- (4) Garanti yükümlülükleri
- (5) Tükenmeye tabi maden rezervleri
- (6) Emekli maaşları veya diğer istihdam sonrası faydalar için aktüeryal varsayımlar
- (7) Ertelenmiş maliyetlerden yararlanan dönem sayısı

Tahmindeki bir değişiklik ya cari dönemde ya da cari ve gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır. Muhasebe tahminindeki bir değişiklik için geriye dönük düzeltmeler yapılmayacaktır.

Örnek 2

Muhasebe politikalarında değişiklik

Bir Alman işletmesi, stok değerlendirme yöntemini FIFO'dan ağırlıklı ortalamaya geçirmenin kendileri için daha iyi olacağını tespit etmiştir. Her bir yöntem için stok bakiyeleri şunlardı:

	<i>FIFO</i>	<i>Ağırlıklı Ortalama</i>
1 Ocak 2020	174.000 PB	177.000 PB
31 Aralık 2020	181.000 PB	183.000 PB
Vergi oranı (%40)		
2020 finansal tablolarında, bu muhasebe değişikliğinin kümülatif etkisi olarak raporlanması gereken tutar ne kadardır?		
Değişikliğin kabul edildiği 1 Ocak 2020 itibarıyla ağırlıklı ortalama yöntemine göre tutar		177.000 PB
Eksi: FIFO Yöntemi		174.000 PB
Vergi öncesi değişikliğin kümülatif etkisi		3.000 PB
Kümülatif etki (vergi arındırılmış): 3.000 PB (1-%40)		1.800 PB

Dipnot açıklaması, uygulamada, muhasebedeki bir değişikliğin içinde bulunulan yıl için önemsiz olduğu ancak sonraki bir yılda önemli olacağı düşünüldüğünde sağlanmalıdır.

Yeni kavramın neden daha iyi olduğuna dair bir açıklama da dâhil olmak üzere, böyle bir ilke değişikliğinin niteliği ve gereksesi Dipnotta belirtilmelidir.

Hatalar, finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunumu veya açıklanması ile ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının sunumunu istenen şekilde getirmek için kasıtlı olarak yapılan önemli hatalar veya önemsiz hatalar içeriyorsa, UFRS'ler açısından bu finansal tablolar uygun değildir. Bu süreçte tespit edilen cari döneme ait hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylanmadan önce düzeltilir.

Örnek 3

Muhasebe hataları

Güneş A.Ş., Şeker A.Ş.'yi 1 Ocak 2016'da satın almıştır. Satın alınan işletmeye ait patentler 100.000 PB olarak kaydedilmiş ve itfa edilmemiştir. Tahmini amortisman 20 yıldır. İtfa işlemi uygulanmamasına ilişkin muhasebe hatasının 2018 sonundaki düzeltilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

İtfa Gideri	
(100.000 PB/20 yıl = 5.000 PB x 1 yıl (2018))	5.000 PB
Dağıtılmamış Kârlar	
(5.000 PB x 2 yıl (2016 ve 2017))	10.000 PB

Patentler

15.000 PB

Muhasebe sürecinde çok sayıda hata meydana gelebilir. Bu hataların çoğu, normal iş akışı içinde belirlenecek ve düzeltilecektir. Muhasebe defterleri bir hesap dönemi için kapatıldıktan sonra bazı hatalar tespit edilebilir ve bu nedenle dağıtılmamış kârlar bakiyesinde bir düzeltme yapılması gerekecektir. Tespit edilemeyen hataların çoğu 2 yıllık bir süre içinde dengelenir, ancak genellikle bir kez tespit edildikten sonra kümülatif bir düzeltme gerektirmezler. Bir hata tespit edildiğinde tüm finansal tablolar karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla düzeltilir ve yeniden düzenlenir.

Örnek 4

Kapanış kayıtlarındaki hatalar

Bir üretim işletmesi yıl sonunda kapanış kayıtlarına ilişkin aşağıdaki üç muhasebe kaydını hazırlamıştır:

#1 Dönem Kâr/Zararı 65.350

Hizmet Geliri 65.350

#2 Dönem Kâr/Zararı 39.200

Pazarlama Giderleri 10.400

Kira Gideri 4.500

Ücret Gideri 18.800

Ofis Malzemesi Gideri 4.500

#3 Dönem Kâr/Zararı 2.000

Ödenecek Kâr Payı 2.000

İstenen: Kapanış kayıtlarındaki hata(lar) nelerdir?

Çözüm:

1. Birinci kayıt ters yapılmıştır. Doğru kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Hizmet Geliri 65.350

Dönem Kâr/Zararı 65.350

2. İkinci kayıta borç ve alacak tarafları eşit değildir. 39.200 PB olarak borçlandırılan Dönem Kâr/Zararı Hesabının tutarının 38.200 PB olması gerekmektedir.
3. Bu kayıt doğru değildir, Ödenecek Kâr Payı Hesabı finansal durum tablosuna ait bir hesaptır ve yılsonunda kapatılmamalıdır.

AÇIKLAMALAR

Bir UFRS'nin ilk uygulamasının cari dönem veya herhangi bir önceki dönem üzerinde bir etkisi olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmaması dışında böyle bir etkinin olması veya gelecek dönemler üzerinde bir etkisi olması durumunda, işletme UMS 8.28'de yer alan hususları açıklamalıdır.

Muhasebe politikasındaki gönüllü bir değişikliğin cari dönem veya herhangi bir önceki dönem üzerinde bir etkisi olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar haricinde, böyle bir etkinin olacak olması ve gelecek dönemleri etkileyebilecek olması halinde işletme UMS 8.29'u yer alan hususları açıklamalıdır.

İşletme, yayımlanmış ancak henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir UFRS'yi uygulamadıysa, işletme UMS 8.30'da yer alan hususları açıklamalıdır.

İşletme, cari dönemde etkisi olan veya gelecek dönemlerde etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliğini ve tutarını, etkiyi tahmin etmenin mümkün olmadığı durumlar dışında dipnotlarda açıklamalıdır.

Raporlama yapan işletmede değişikliği olmasına iyi bir örnek, işletmenin yapısının ortaklıktan anonim şirkete dönmesi olabilir.

Bu gibi durumlarda dipnot açıklaması da gerekecektir. Açıklama dönüşümü ve geçişin gerekçesini içermelidir.

Bir işletme birleşmesini takiben, birleşen şirket, birleşme yılı ve önceki yıl için proforma gelir ve net kâr bilgilerini sunmalıdır. Sunulan tutarların, birleşme önceki yılın başında gerçekleşmiş olsaydı ne olacaklarına sunabilmek için de gerekli hesaplamalar yapılmalıdır.

Aşağıda sunulan özet tablo, UMS 8'in kapsadığı dört ana kategorinin her biri için geçerli olan uygun muhasebe uygulamalarını sunmaktadır.

Tablo 2. Muhasebe Değişiklikleri ve Hatalarının Düzeltilmesine İlişkin Muhasebe Uygulamaları Özeti

Kategori	Muhasebe Uygulaması
I. Tahmin değişikliği	<ol style="list-style-type: none">Mevcut dönem sonuçlarının veya mevcut ve gelecek dönem sonuçlarının düzeltilmesi.Ayrıca kümülatif düzeltme yapmaya veya yeniden düzenlenmiş finansal tablo hazırlamaya gerek yoktur.
II. Politika değişikliği	<ol style="list-style-type: none">Gidilebildiği kadar geriye giderek dönem başındaki dağıtılmamış kârların düzeltilmesi.Karşılaştırılabilirlik sağlamak için finansal tabloların yeni politikaya uygun olarak düzenlenmesi.
III. İşletme birleşmesinden sonra proforma açıklamalar	<ol style="list-style-type: none">Birleşme yılı ve bir önceki yıla ilişkin gelirlere ve net kâra ilişkin ek açıklama yapılır. Birleşme hem birleşme yılının hem de önceki yılın başında gerçekleşmiş gibi düzeltmeler yapılır.
IV. Hata düzeltmeleri	<ol style="list-style-type: none">Dönem içinde hata tespit edilirse, normal muhasebe döngüsü içinde, ayarlamalar yoluyla hesaplar düzeltilir.

2 Sonraki bir dönemde hata tespit edilirse, bu hatalardan etkilenen yıllar için doğrudan Dağıtılmamış Kârlar bakiyesinde önceki dönem düzeltmeleri yapılarak önemli hataların etkisi düzeltilir. Hatanın finansal tablolarda gösterilmeyen bir yılla ilgili olması durumunda, sunulan en erken yıl için dağıtılmamış kârlar hesabı düzeltilir. Ayrıca karşılaştırmalı finansal tablolarda sunulan her bir kalemi düzeltilir.

3. Daha önce yayımlanmış finansal tablolarda bir hata tespit edildiğinde, hatanın niteliği, finansal tablolara etkisi, cari dönem geliri ve hisse başı kâra etkisi açıklanır.