

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ve Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi

TAS 8 (Turkish Accounting Standards) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors Standard and Evaluation of Its Applicability

ÖZET

Küreselleşmeyle birlikte hızla artan rekabet koşullarına karşı işletmeler bu rekabette ön plana çıkmak ve karlılıklarını arttırabilmek adına tüm fonksiyonlarını koordineli bir şekilde yerine getirmelidir. Bu noktada en önemli işletme fonksiyonlarından biri de muhasebe olarak göze çarpmaktadır. İşletmelerin yürüttükleri faaliyetler sonucu muhasebe fonksiyonu tarafından yerine getirilen raporlama süreci tüm finansal tablo kullanıcılarının yatırımlarını şekillendirmesi bakımından önem kazanmaktadır. Dolayısıyla finansal tabloların kullanıcılarının, işletmenin finansal durumu başta olmak üzere işletmeyle ilgili her türlü bilgiyi edinebilmesi muhasebe vasıtasıyla mümkün olmaktadır. Bu bakımdan muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekmekte ve bu durum Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 8) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında kendine yer bulmaktadır. Tüm bu bahsedilenler ışığında düzenlenen çalışmada TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardıyla ilgili uygulama esasları örneklerle ortaya konularak tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 8, Muhasebe Politikaları

ABSTRACT

In the face of rapidly increasing globalization and increasing competition, businesses must fulfill all their functions in a coordinated manner to stand out and increase their profitability. Accounting stands out as one of the most important business functions. The reporting process performed by the accounting function, resulting from the activities of businesses, gains importance because it shapes the investments of all financial statement users. Therefore, accounting enables users of financial statements to obtain all relevant information about the business, especially its financial position. Therefore, accounting policies selected for accounting practices must be applied without modification in successive periods, and this requirement is reflected in the Turkish Accounting Standards (TAS 8) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors Standard. In light of all these considerations, this study presents the application principles related to TAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors Standard, along with examples and definitions and explanations.

Keywords: Turkish Accounting Standards, TAS 8, Accounting Policies

GİRİŞ

Kişilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılamayabilmek ve ekonomiye katkı sağlayarak kar elde etme gibi çok farklı amaçlarla kurulan işletmenin en önemli fonksiyonlarından biri de muhasebedir. Muhasebe yoluyla elde edilen verilerin belgesiyle birlikte kaydedilerek sınıflandırıldığı ve buna bağlı olarak muhasebe bilgi kullanıcılarına ihtiyaç duydukları finansal tabloları sağlayan muhasebe çeşitli temel kavramlar üzerine oturtulmuştur. Bu kavramlardan biri de tutarlılık olup bu kavram; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Geçerli sebeplerin olması ve dayanağının bulunması durumundan işletmeler tarafından muhasebe politikalarının değiştirilmesi söz konusu olabilmekte fakat bu değişikliklerin finansal tablolara ait dipnotlarda belirtilmesi zorunluluğu bulunmaktadır (Burak ve Öztaş 2015: 8; Gürdal 2006: 1-2; Görgülüoğlu ve Aslanlı 2018: 493). Tam da bu noktada ortaya çıkabilecek karışıkları engellemek ve muhasebe politikalarının değiştirilmesi durumunda uygulanacak olan süreçle ilgili işletmeleri bilgilendirmek amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 8) Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı yayımlanmıştır.

İlk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere çıkartılan "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla toplam dokuz adet güncelleme ile son halini almış ve Kurul Kararı olarak 13/06/2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmi Gazete 'de yeniden yayımlanan son halini almıştır. Muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ait kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemeyi amaçlayan bu standart toplam 54 maddeden oluşarak aşağıdaki konuları hükme bağlamıştır.

✓ 1. ve 2. maddelerde standardın amacı,

Ahmet Kurt ¹ 

How to Cite This Article

Kurt, A. (2025). "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı ve Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi", International Academic Social Resources Journal, (e-ISSN: 2636-7637), Vol:10, Issue:5; pp:388-394. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17448827>

Arrival: 17 August 2025

Published: 26 October 2025

Academic Social Resources Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Böl., Çanakkale, Türkiye.

- ✓ 3. ve 4. maddelerde standardın kapsamı,
- ✓ 5. ve 6. maddelerde standartta yer alan kavramlara ait tanımlamalar,
- ✓ 7. – 12. maddelerde muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması
- ✓ 13. maddede muhasebe politikalarının tutarlılığı,
- ✓ 14. – 27. maddelerde muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin uygulanması
- ✓ 28. – 31. maddelerde standartlara ait çeşitli açıklamalar,
- ✓ 32. – 40. maddelerde muhasebe tahminleri ve bu tahminlerdeki değişikliklerin uygulanması,
- ✓ 42. – 49. maddelerde hatalar, geriye dönük düzenleme kısıtları ve geçmiş dönem hatalarına ait açıklamalar,
- ✓ 50. – 53. maddelerde geriye dönük uygulama ve geriye dönük yeniden düzenlemenin mümkün olmaması durumu,
- ✓ 54. maddede ise standardın yürürlük tarihi yer almaktadır.

Tüm bu bahsedilenler ışığında düzenlenen çalışmada TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardıyla ilgili uygulama esasları örneklerle ortaya konularak tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmiştir.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 8, işletmeler tarafından kullanılacak olan muhasebe politikalarının seçilmesi ve değiştirilmesine ait kaideleri belirlemek ve muhasebe tahminlerindeki olası değişikliklerin ve geçmişe ait hataların nasıl düzeltilip muhasebeleştirileceğini ve tüm bunların ne şekilde açıklanacağına ait esasları ve açıklamaları düzenlemeyi amaçlayan bir standarttır. Bu bakımdan TMS 8'in kapsamına girmeyen ve Muhasebe politikalarındaki değişikliklerle ilgili olanlar dışındaki muhasebe politikalarına yönelik açıklama hükümlerine ait esasların ise TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında özetlendiği aktarılmaktadır (TMS 8: Paragraf 1-2).

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ek olarak muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve geçmiş dönem hatalarına ilişkin düzeltmelerin muhasebeleştirilmesinde uygulanan esaslar TMS 8 standardının kapsamını oluşturmaktadır. Fakat muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanması adına yürütülen geriye dönük düzeltmeler ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesi neticesinde ortaya çıkan verginin etkilerinin ise TMS 12 Gelir Vergileri standardında ele alınarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir (TMS 8: Paragraf 3-4).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında Yer Alan Tanımlar ve Özellikleri

TMS 8 standardında kullanılan terimlerin tanımlarına ve özelliklerine aşağıda yer verilmiştir (TMS 8: Paragraf 5):

Muhasebe politikaları: Mali tabloların hazırlanıp ilgililere sunulması noktasında uygulanan belli başlı ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalara verilen addır.

Muhasebe tahminleri: Mali tablolardaki ölçüm belirsizliği içeren parasal tutarlardır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Türkiye'de muhasebe ve denetim alanında düzenleme, gözetim ve denetim yapmakla görevli resmî bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki adlarla yayımlanan Standart ve Yorumlardır. Bu standart ve yorumlar; Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, TFRS Yorumları ve TMS Yorumları şeklinde sıralanmıştır

Önemli: TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 7. paragrafında yer alan önemlilik kavramı burada da aynı şekliyle açıklanmış olup bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilginin önemli olduğu vurgulanmıştır.

Geçmiş dönem hataları: Geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tablolarda, bazı niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasıyla kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklar geçmiş dönem hatası olarak adlandırılmış olup bu tür hataların; matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasında yapılan hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasının ve hilelerin etkilerini içerdiği aktarılmıştır. Dolayısıyla geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul bir şekilde beklenebilecek olan hatalar bu standarda göre geçmiş dönem hataları olarak tanımlanmıştır.

Geriye dönük uygulama: Yeni bir muhasebe politikasının, işlem, diğer olay ve koşullara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanması şeklinde açıklanmıştır.

İleriye yönelik uygulama: Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin ileriye yönelik uygulanması ve muhasebe tahminlerindeki bir değişikliğin etkilerinin ileriye yönelik olarak mali tablolarda yer alması; yeni bir muhasebe politikasının, bu politikanın değiştirildiği tarihten sonra meydana gelen işlem, diğer olay ve koşullara uygulanması ile muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkilerinin, değişiklikten etkilenen cari ve gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasını ifade etmektedir.

Mümkün olmama: Bu standart gereğince, bir hüküm makul olan her türlü çaba gösterilmesine rağmen uygulanamıyorsa, o hükmün uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Bu bakımdan aşağıda sıralanan durumların varlığı halinde, belirli bir geçmiş dönem için, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geriye dönük uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi adına geriye dönük yeniden düzenleme yapılması mümkün gözükmemektedir:

- (a) Geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük yeniden düzenlemenin etkilerinin belirlenememesi durumunda,
- (b) Geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük yeniden düzenlemenin, yönetimin ilgili dönemdeki niyetinin ne olabileceğine yönelik varsayımların yapılmasını gerektirmesi durumunda,

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Göre Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

TMS 8 standardında da tanım olarak verildiği üzere işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar tarafından doğru biçimde anlaşılması adına önemli bir yeri olan muhasebe politikaları, finansal tablolarda açıkça belirtilmelidir (Mirza vd. 2006: 60). Dolayısıyla muhasebeyi ilgilendiren bir işlem, olay veya bir şarta bağlı olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunması durumunda, bu kaleme uygulanacak muhasebe politikası veya politikaları, söz konusu TFRS uygulanarak belirlenir. Çünkü TFRS'ler, işlem, diğer olay ve koşullar hakkında ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi içeren finansal tabloların oluşmasını sağlayan muhasebe politikalarını belirleyen unsurlar olarak ön plana çıkmaktadır. TFRS'lerde yer alan hükümlerin uygulanmasında işletmelere yardımcı olmak maksadıyla, TFRS'lerin yanında standardın ayrılmaz bir parçası olup olmadığının belirtildiği uygulama rehberleri de yayımlanmaktadır. Ayrılmaz parça olarak görülen rehberlerin uygulanması zorunlu iken diğerlerinin uygulanması zorunlu değildir (TMS 8: Paragraf 7-9).

Diğer yandan muhasebeyi ilgilendiren bir işlem, olay veya bir şarta bağlı olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda ise işletme yönetimi Kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar açısından ihtiyaca uygun olan ve Güvenilir olan bilgileri sağlayan bir muhasebe politikasını geliştirirken ve uygularken kendi takdirini kullanır. Bu takdiri kullanırken ise sırasıyla benzer ve ilişkili konuları ele alan TFRS'lerde yer alan hükümler ile varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerle ilgili olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve) yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kıstasları ve ölçüm esaslarından oluşan kaynaklara başvurmalıdır. Özellikle işletme yönetiminin kendi takdirini kullandığı ve belirtilen kaynakları kullandığı sürece; muhasebe standartlarını geliştirmek amacıyla benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart belirleyici organların en son düzenlemelerini, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını da göz önünde bulundurarak faaliyetlerini yerine getirmelidir (TMS 8: Paragraf 10-12).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Göre Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

Bir TFRS, belirli kalemler için farklı muhasebe politikalarının uygulanabileceği bir sınıflamayı özellikle zorunlu kılmadıkça veya buna izin vermedikçe işletmenin benzer nitelikteki işlem, olay ve koşullar için tutarlı muhasebe politikaları benimsemesi ve bu politikaları istikrarlı bir şekilde seçerek uygulaması gerekmektedir. Fakat bir TFRS'nin böyle bir sınıflandırmayı zorunlu kılması ya da buna izin vermesi durumunda ise her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası belirlenerek bu politika tutarlılıkla uygulanmalıdır (TMS 8: Paragraf 13).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Göre Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler ve Bu Değişikliklerin Uygulanması

İşletme, yürüttüğü muhasebe politikasında sadece (TMS 8: Paragraf 14);

- ✓ Yapılması gerekli olan değişikliğin bir TFRS tarafından zorunlu kılınması veya
- ✓ İlgili 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 durumunda değişikliğe gidebilmektedir.

Muhasebe bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu, mali performansı veya nakit akışlarındaki yönelimleri ortaya koyabilmek amacıyla finansal tabloları dönemler halinde karşılaştıracabilmeleri ve buna göre değerlendirme yapabilmeleri gerekmektedir. Bu sebeple yukarıda belirtilen gerekliklerden birinin ortaya çıkması nedeniyle mevcut politikada bir değişikliğe gidilmedikçe, her bir dönem içinde ve dönemler itibarıyla aynı muhasebe politikaları uygulanır. Fakat Bir muhasebe politikasının, daha önce gerçekleşenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem, diğer olay veya koşullara uygulanması ve Yeni bir muhasebe politikasının, daha önce hiç gerçekleşmemiş olan ya da önemli olarak nitelendirilmeyen işlem, diğer olay veya koşullara uygulanması durumlarının ortaya çıkması ise muhasebe politikalarındaki değişiklik olarak nitelendirilmez (TMS 8: Paragraf 15-16).

Muhasebe politikalarında hangi unsurların değişiklik olarak sayılıp sayılmayacağını belli edilmesinin ardından bu politikalardaki değişikliklerin uygulanması ve geriye dönük ne gibi işlemler yapılması gerektiği de TMS 8 standardının 19 ve 27. paragrafları arasında özetlenmiştir. Buna göre, işletme (TMS 8: Paragraf 19):

(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 uygulamak durumundadır.

Dolayısıyla bir TFRS'nin erken uygulanması TMS 8 standardı açısından muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan bir değişiklik olarak görülmemektedir. Ayrıca bir işlem, diğer olay veya koşula özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda işletme yönetimi tarafından, muhasebe standartlarını geliştirmek amacıyla benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart belirleyici organların en güncel düzenlemelerinde yer alan bir muhasebe politikası uygulanabilmektedir. İşletmenin, bu tür bir düzenlemede yapılan bir değişiklik sonucu muhasebe politikasında bir değişiklik yapmayı tercih etmesi durumunda bu değişiklik, isteğe bağlı bir değişiklik olarak muhasebeleştirilmeli ve açıklanmalıdır (TMS 8: Paragraf 20-21).

Tüm bunlar göz önüne alındığında muhasebe politikasındaki bir değişiklik, TMS 8 standardının 19'uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriye dönük olarak uygulandığında, değişiklikten etkilenen her bir özkaynak kaleminin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyesi ve sunulan her bir geçmiş dönemde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası baştan beri uygulanıyormuş gibi düzeltilmelidir (TMS 8: Paragraf 22).

Örnek: Kurt A.Ş. kapanış stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlerken, 2025 yılında mali açıdan stok kullanımını ve akışını daha doğru yansıttığını düşünerek stoklarını ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemine göre değerlendirme yoluna giderek değiştirmeye karar vermiştir. Şirketin muhasebe politikasındaki yapmayı planladığı değişiklik doğru mudur? Tartışınız.

TMS 8 (Paragraf 14); standardı gereğince bir işletme, muhasebe politikasını yalnızca aşağıdaki durumlarda değiştirebilir:

- ✓ Yapılması gerekli olan değişikliğin bir TFRS tarafından zorunlu kılınması veya
- ✓ İlgili 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 durumunda.

Bu sebeple işletme, ekonomik döngüdeki stok kullanımını ve akışını doğru bir şekilde yansıtmak için muhasebe politikasını değiştirmiştir. Dolayısıyla yaptığı muhasebe politikası değişikli doğrudur ve haklıdır.

Örnek: Kurt Ltd. Şti. uygulamakta olduğu stok değerlendirme yöntemini 2024 yılında değiştirmiştir. 2024 yılından önce şirket stoklarını ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirirken, 2024 yılında mali açıdan stok kullanımını ve akışını daha doğru yansıttığını düşünerek stoklarını ilk giren ilk çıkar (First In First Out = FİFO) yöntemine göre değerlendirme yoluna giderek değiştirmiştir. Stok değerlemesi üzerindeki etkisi ise aşağıdaki gibi olmuştur (Ankarath vd. 2010: 43-44'ten yararlanılmıştır):

- ✓ 31.12.2022 tarihinde 10.000 TL'lik artış
- ✓ 31.12.2023 tarihinde 15.000 TL'lik artış
- ✓ 31.12.2024 tarihinde 20.000 TL'lik artış

Düzeltilme öncesi kapsamlı gelir tablosu kalemleri ise şu şekildedir:

	2024	2023
Gelir	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	<u>100.000</u>	<u>80.000</u>
Brüt Kar	150.000	120.000
Yönetim Giderleri	50.000	60.000
Satış ve Dağıtım Giderleri	<u>25.000</u>	<u>15.000</u>
Net Kar	65.000	55.000

Buna göre; Kurt Ltd. Şti.'nin muhasebe politikasında yapmış olduğu bu değişikliği TMS 8 standardı gerekliliklerine uygun olarak düzenleyerek kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunu yeniden oluşturalım.

Kurt Ltd. Şti.'ye ait 31.12.2004 tarihli Kapsamlı Gelir Tablosu

	2024	2023 (Yeniden düzenlendi)
Gelir	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	<u>95.000</u>	<u>75.000</u>
Brüt Kar	155.000	125.000
Yönetim Giderleri	60.000	50.000
Satış Dağıtım Giderleri	<u>25.000</u>	<u>15.000</u>
Net Kar	65.000	55.000

Kurt Ltd. Şti.'nin muhasebe politikasında yapmış olduğu değişikliğe bağlı olarak, satışların maliyeti her yıl 5.000 TL azaltılacaktır. Bu durumun ise özsermaye değişim tablosundaki kar kalemleri üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi gerçekleşecektir:

Kurt Ltd. Şti.'ye ait 31.12.2004 tarihli Yıl sonu Özkaynak Değişim Tablosu
(yalnızca dağıtılmayan karlara ait sütun düzenlenmiştir)

	Dağıtılmayan kar	Dağıtılmayan kar
1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla	300.000	300.000
Stok değerlemesine ilişkin muhasebe politikasında değişiklik	<u>10.000</u>	
1 Ocak 2023 tarihinde yeniden düzenlenmiş haliyle	310.000	
Yeniden düzenlenen yıllık net kar	<u>60.000</u>	<u>55.000</u>
31.12.2023 tarihi itibarıyla	370.000	355.000
Yeniden düzenlenen yıllık net kar	<u>70.000</u>	<u>65.000</u>
31.12.2024 tarihi itibarıyla	440.000	420.000

31.12.2023 tarihi itibarıyla dağıtılmayan karlar kümülatif olarak 15.000 TL, 31 Aralık 2024 tarihi itibarıyla ise 20.000 TL artış göstermiştir.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Ait Açıklamalar

Bir TFRS ilk kez uygulanıyorsa ve bu uygulamanın cari dönem, geçmiş dönemler ya da gelecek dönemler üzerinde etkisi varsa işletme aşağıdaki bilgileri açıklamak zorundadır (TMS 8: Paragraf 28).

- ✓ TFRS'nin adı,
- ✓ Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,
- ✓ Mümkünse, geçiş hükümlerine ilişkin açıklama,
- ✓ Mümkünse, gelecek dönemler üzerinde etkisi olabilecek geçiş hükümleri,
- ✓ Cari dönem ve mümkün olduğu ölçüde sunulan her bir önceki dönem için, her bir finansal tablo kalemi için düzeltme tutarı.

Muhasebe politikalarında gönüllü değişiklikler için de benzer açıklamalar gereklidir; ancak yeni politikanın güvenilir ve daha alakalı bilgiler sağlamasının gerekçesinin açıklanması zorunludur. Yukarıdakilere ek olarak, yayımlanmış ancak henüz yürürlüğe girmemiş olan yeni bir TFRS uygulanmadığında işletme tarafından Söz konusu TFRS'nin uygulanmadığı ve Yeni TFRS'nin, ilk kez uygulanacağı döneme ait finansal tablolar üzerinde yaratacağı muhtemel etkilerin değerlendirilmesine yardımcı olacak mevcut bilgiler veya makul şekilde tahmin edilebilen bilgilerle ilgili hususlar açıklanmalıdır (TMS 8: Paragraf 29-30; Mirza vd. 2006: 64; Ankarath vd. 2010: 44-45).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Göre Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerin Uygulanması

Muhasebe politikası, finansal tablolarda yer alan kalemlerin, doğrudan gözlemlenemeyen ve dolayısıyla tahmin edilmesi gereken parasal tutarlardan ölçülmesini zorunlu kılabilir. Böyle bir durumda işletme, muhasebe politikasında ortaya konan amacı karşılayabilmek adına muhasebe tahmini geliştirir. Muhasebe tahminlerinin geliştirilmesi en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak muhakemede veya varsayımlarda bulunmayı gerektirir. Bu bakımdan muhasebe tahminlerine şu gibi örnekler verilebilir (TMS 8: Paragraf 32):

- ✓ Beklenen kredi zararları için zarar karşılığı ayrılması,
- ✓ Bir stok kaleminin net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesi,
- ✓ Bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- ✓ Bir maddi duran varlık için amortisman gideri hesaplanması,
- ✓ Garanti yükümlülükler için karşılık ayrılması.

Muhasebe tahminin dayanağını oluşturan koşullarda değişiklik olması gibi bazı durumlarda veya yeni bir bilgi edinilmesi, yeni gelişmeler ya da daha fazla tecrübe kazanılması sonucunda, yapılan muhasebe tahminin revize edilmesi gerekebilir. Özelliği gereği bir muhasebe tahminindeki değişikliğin geçmiş dönemlerle bir ilgisi yoktur ve söz konusu değişiklik bir hata düzeltmesi olarak görülmemektedir (TMS 8: Paragraf 34):

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisi, aşağıda belirtilen dönemlerin kâr veya zararına dâhil edilmek suretiyle, ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır:

- ✓ Değişikliğin yalnızca yapıldığı dönemi etkilemesi durumunda, değişikliğin yapıldığı dönem ya da
- ✓ Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkilemesi durumunda hem değişikliğin yapıldığı dönem hem de gelecek dönemler.

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 yansıtılmaktadır. Bu sebeple muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, söz konusu değişikliğin, yapıldığı tarihten sonraki işlem, diğer olay ve koşullara uygulanması anlamına gelmektedir. Muhasebe tahminindeki bir değişiklik yalnızca cari dönemin kâr veya zararını etkileyebileceği gibi hem cari dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararını etkileyebilmesi söz konusu olacaktır (TMS 8: Paragraf 37-38).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına Göre Hatalar ve Geçmiş Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

Bu standarda göre; hata, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Eğer finansal tabloların önemli hatalar içermesi veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmış önemsiz hatalar içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar TFRS'lerle uyumlu olmamaktadır. Bu bakımdan 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 yapmalıdır (TMS 8: Paragraf 41-42):

(a) Hatanın meydana geldiği geçmiş dönemde veya dönemlerde karşılaştırmalı olarak sunulan tutarları yeniden düzenlemelidir.

(b) Veya hatanın, sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda; varlık, yükümlülük ve özkaynakların sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerini tekrardan düzenlemelidir.

İşletme, yukarıda bahsedilen paragrafı uygularken yani işletme önemli geçmiş dönem hatalarını, bu hatalar tespit edildikten sonra yayımlanması için onaylanan ilk finansal tablolarında geriye dönük olarak düzeltirken aşağıdaki hususları da açıklamak durumundadır (TMS 8: Paragraf 49):

- (a) Geçmiş dönemde yapılan hatanın niteliğini,
- (b) Sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde düzeltmeden etkilenen her bir finansal tablo kalemini ve işletmenin TMS 33 Hisse Başına Kazanç standardını uygulaması durumunda adi ve seyreltilmiş pay başına kazançların düzeltme tutarlarını,
- (c) Sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarını,
- (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 düzeltildiğini.

Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesine gerek görülmemektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

“TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı, İlk olarak 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere çıkartılmış olup Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere

paralellik sağlanması amacıyla son halini alarak 13/06/2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmî Gazete 'de son kez yayımlanarak son şeklini almıştır.

Toplam 54 maddeden oluşarak bazı konuları hükme bağlayan bu standart muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ait kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin asgari şartları düzenlemektedir.

TMS 8 standardı tüm işletmeler için hayati öneme sahip olan finansal tablolarda uygulanan muhasebe politikaları ve tahminlerindeki olası değişiklikler karşısında uygulama esaslarına ait bilgilere yer vermesi bakımından önemli bir konumdadır. Bu sebeple özellikle de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum açısından sürekli değişen mevzuat bu standardı da etkilemiş ve 2005'ten beri toplam dokuz kez değişikliğe gidilerek son haline güncellenmiştir. Sürekli olarak yapılan güncellemelerin finansal tabloların düzenlenmesi ve yorumlanmasını ve buna bağlı olarak muhasebe politikaları ve tahminlerindeki düzenlemeleri güçleştirebileceği düşünüldüğünde söz konusu standarda ait yapılacak kapsamlı ve kalıcı bir güncellemeyle daha işlevsel hale gelebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ankarath, N.; Ghosh, T. P.; Mehta, K. J. & Alkafaji, Y. A. (2010). Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standarts, USA: John Wiley & Sons, Incorporated.

Burak, E., & Öztaş, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi, Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4 (1), 1-17.

Görgülüoğlu, E. & Aslanlı, S. (2018). Muhasebe Politikaları ve Önemli Yönetim Kararlarının Mali Tablolara Etkileri, The Journal of Academic Social Science, (81) 492-504.

Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. Muhasebe ve Finansman Dergisi (32), 1-12.

Mirza, A. A.; Holt, G. J. & Orrell, M. (2006). IFRS (International Financial Reporting Standarts) Workbook and Guide, USA: John Wiley & Sons, Incorporated.

TMS 8 (2025). TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı 10.05.2025 tarihinde www.kgk.gov.tr adresinden ulaşılmıştır). (https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_8_13_06_2018.pdf)