

# MUHASEBE

enstitüsü

# DERGİSİ

Recep TURGAY

Yasal Yedek Akçelerin Devlet İç İstikraz  
Tahvillerine Yatırılması

Doç. Dr. Zeki AKSAN

Maliyet Türleri ve Eksik Kapasite ile  
Çalışma Sorunu

Dr. Fahir BİLGİNOĞLU

Mamulü Oluşturan Parça Listelerinin  
Elektronik Olarak Düzenlenmesi

Dr. Ahmet YÜKSEL

Tarihi Maliyetler Muhasebesi Gerçekleri  
Yansıtmıyor

Şükrü KIZILOT

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde  
% 2 Gelir (Stopaj) Vergisi

Dr. Mehmet CANLAR

Konaklama İşletmelerinde Tek Düzen  
Muhasebe Sistemi ve Mali Tablolar

Osman A. TUNÇELİ

Taahhüt ve Şantiye Bütçelerinin  
Vak'a Çalışması

Enstitüden Haberler

Muhasebe Yayınları Arasından

Uluslararası Muhasebe Standardı 8 — Araştırma ve Geliştirme  
Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

# Uluslararası Muhasebe Standardı 8

OLAĞANÜSTÜ VE ÖNCEKİ DÖNEM  
KALEMLERİ VE MUHASEBE  
YÖNTEMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

*Çeviren*

*Can ŞİMGA*

*I.Ü. İşletme Fakültesi  
Finansal Muhasebe Kürsüsü*

# ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 8

## OLAĞANÜSTÜ ve ÖNCEKİ DÖNEM KALEMLERİ ve MUHASEBE YÖNTEMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

### GİRİŞ

1. «Finansal Tablolarda Açıklanacak olan Bilgiler», Uluslararası Muhasebe Standardı 5, dönemin net gelir (1) tutarı belirtildikten sonra gelir tablosunda ek olarak açıklanacak özel bilgileri de göstermektedir. Bu Bildiri Gelir Tablosunda (2) ele alınan olağanüstü gelir ve giderler ile muhasebe yöntem ve tahminlerinde dönem içinde yapılan değişikliklerle ilgilidir.

2. Bu Bildiride ne tarihi maliyetleri (veya amortisman düşüldükten sonraki tarihi maliyetleri) aşan yeniden değerlendirilerin, ne de muhasebe yöntemlerindeki ve tahminlerindeki değişikliklerin ve olağandışı (olağanüstü) ve önceki dönemi kalemlerinin vergi üzerindeki etkisi ele alınmaktadır.

### Tanımlamalar

3. Bu Bildiri'de aşağıdaki terimler kullanılmıştır:

**Olağandışı kalemler** kuruluşun olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık veya muntazam olarak ortaya çıkması beklenemeyen olaylardan veya işlemlerden doğan kazançlar veya zararlardır.

**Önceki dönem kalemleri** cari dönemde bir veya daha önceki dönemlere ait finansal tabloların hazırlanmasındaki hataların veya unutmaların bir sonucu olarak ortaya çıkan borç veya alacak girişleridir.

### Standarda İlişkin Açıklamalar

4. Gelir Tablosu, her kuruluşun bir dö-

nemi kapsayan faaliyet sonuçlarını ilgililere sunmak için kullanılan finansal tablodur. Dönemsel net gelir olarak tanımlanan tutarın hangi kalemleri içereceği hakkında yaygın iki görüş vardır. Bunlar çoğunlukla «cari faaliyet kavramı» (current operating performance concept) ve «herşeyi kapsama kavramı» (the all inclusive concept) olarak adlandırılır.

5. Cari faaliyet kavramına göre düzenlenen gelir tablosunda, her dönemde düzenli biçimde ortaya çıkmayan kalemler net gelirin dışında bırakılır. Bu kalemler net gelirin belirlenmesinden veya dağıtılmamış kârlarla ilgili ayarlamaların yapılmasından sonra gösterilir. Kuruluşun yalnız olağan sürekli faaliyetleriyle ilgili kalemler gelir tablosunda gösterildiği için bazıları bu yaklaşımın cari ve önceki dönemler arasındaki karşılaştırmaları kolaylaştırdığını öne sürerler. Ancak, bu uygulamada gelir tablosunda gösterilen net gelirin dışında bırakılan olağandışı gelir ve gider kalemlerinin finansal tabloları kullananlar tarafından açıkça görülemez tehlikesi vardır.

6. Herşeyi kapsama kavramına göre düzenlenen gelir tablosunda, hissedarlar ve kuruluş arasındaki dividant veya diğer ilişkiler dışında kalan, dönem içinde hissedarların paylarındaki net artış veya net azalışa neden olan tüm işlemler gelir tab-

1) Kazançlar veya net kâr gibi terimler de kullanılabilir, eğer bir zarara katlanılmışsa kullanılacak olan terim net zarardır.

2) Bu Finansal Tablo, Kâr ve Zarar Hesabı olarak adlandırılmış olabilir.

losunda net gelirden önce gösterilir. Her dönemde ortaya çıkmayan düzensiz ve kesikli kalemler, cari dönem içinde ortaya çıkan olağandışı kalemler, önceki dönem kalemleri ve muhasebe yöntemlerindeki değişikliklere ilişkin ayarlamalar net gelir kapsamına girer, fakat bu tutarlar ayrı ayrı açıklanmış olabilir.

7. Herşeyi kapsayan gelir tablosu savunucuları, dönem içinde hissedarların paylarına etki eden tüm kalemlerin, kuruluşla hissedarlar arasındaki dividend ve diğer işlemler hariç, gelir tablosunda gösterilmesinin finansal tabloları kullananların kalemlerin ve onların faaliyet sonuçları üzerindeki etkilerinin önemini daha iyi değerlendirmelerine olanak sağlayacağını öne sürerler.

#### **Olağan Faaliyetlere Atfedilebilen Gelir**

8. Paragraf 4'te değinilen her iki kavramın uygulamasında da kuruluşun olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelir genellikle olağandışı kalemlerden ayrı olarak belirtilir. Bir kalemi olağandışı olarak sınıflandırabilmek için, eğer diğer yönlerden tipik bir olağan kalemse, o kalemin tutarının anormal olması veya meydana geliş sıklığının az olması yetmez. Sürekli bir ticari müşteriye ait çok büyük tutarda bir alacak hesabının kapatılması böyle bir kaleme örnek olarak gösterilebilir. Tutar olağandışı olsa da bu kalem olağan bir işlem sonucu ortaya çıkmıştır.

#### **Olağandışı Kalemler**

9. Bazı ülkelerde «olağanüstü» veya «özel kalemler» olarak tanımlanan kalemler bu Bildiri'de «olağandışı kalem» terimi ile belirtilmektedir. O ülkelerde olağanüstü veya özel kalemler tanımlanmış bir anlama sahiptirler ve gelir tablosu içinde «olağanüstü (veya özel) kalemlerden önceki gelir» olarak tanımlanan bir alt toplamın gösterilmesi yöntemi de uygulanmaktadır. Bu Bildiri gelir tablosunun kesin şeklini ortaya koymamaktadır. Bunun yerine, olağandışı kalemlerin özellikleri

ile birlikte ayrıca açıklanmasına ağırlık vermektedir.

10. Olağandışı kalemler olarak ayrı bir açıklama gerektiren kazanç veya zarar kalemleri yalnızca olayın veya işlemin özelliğine bağlı olarak değil, ayrıca ele alınan olayın veya işlemin kuruluşun olağan sürekli faaliyetleriyle olan ilişkisi de göz önüne alınarak belirlenir.

#### **Önceki Dönem Kalemleri**

11. Ender durumlarda, bir veya daha fazla önceki dönemlere ait finansal tablolar düzenlenirken yapılmış hataların veya unutulmuş kalemlerin bir sonucu olarak, söz konusu önceki dönem tablolarının gerçekleri yansıtmamış olduğunu gösteren olaylar cari dönemde saptanabilir. Bu gibi olaylar nedeniyle ortaya çıkabilecek cari dönem finansal ayarlamaları, bu bildiride, «önceki dönem kalemleri» olarak adlandırılmaktadırlar. Önceki dönem kalemleri, özellikleri nedeniyle önceki dönem, ya da dönemlerde, tutarları o zaman elde bulunan bilgilerle ancak yaklaşık olarak tahmin edilebilen ve bu nedenle de gelecek dönemlerde ek bilgiler elde edildikçe düzeltilmeleri gereken olağan şarta bağlı borç, ya da alacak kalemleri ile karıştırılmamalıdır. İçinde bulunulan dönemde, tutarı kesin olarak tahmin edilemeyen şarta bağlı borç veya alacak tutarlarının gelecek dönemlerde ortaya çıkan ek bilgilerle düzeltilmesi, yapılan bir yanlışın düzeltilmesi ile ilgili değildir; bu düzeltme tahminlerde yapılan bir değişiklikten oluşmaktadır. Bu tür tahmin değişikliklerinin, önceki dönem kalemlerindeki düzeltme olarak anlaşılması gerekir.

12. Önceki dönem kalemleri ile ilgili düzeltmeler, bazen cari dönemde dağıtılmamış kârlar açılış bakiyesinin ayarlanması ve finansal tablolarda bulunan önceki yıllara ait rakamların karşılaştırmayı sağlayacak bilgilerle birlikte sunulması biçiminde yapılabilir. Bazı hallerde de bu kalemler cari dönem gelir tablosunda olağandışı kalemler olarak gösterilmek suretiyle düzeltilir. Ayrıca, bu kalemler ön-

ceki dönemlerde hata yapılmamış olsaydı o dönemlerin finansal tablolarının almış olacağı biçimleri gösteren ek açıklamalarla da desteklenecektir.

13. Dönemler arasındaki karşılaştırmaları kolaylaştırmak üzere finansal tablolar da bulunan önceki yıllara ait karşılaştırmalı bilgi ve açıklamalar daha önceki finansal tablolarda sunulan hatalı finansal bilginin düzeltilmesinde yararlı olur. Hangi yöntem kabul edilirse edilsin, her ikisinde de önceki dönem kalemlerinin özellik ve tutar açısından tam bir açıklaması yapılmalıdır.

### Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler

14. Muhasebenin temel varsayımlarından biri, muhasebe yöntemlerinin sürekli olarak uygulanmış olmasıdır, — bkz. Uluslar arası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması. Finansal Tabloların düzenlenmesi sırasında kullanılan muhasebe yöntemlerinde bir değişiklik, ancak eğer yasa veya muhasebe standartları belirleyen kurum tarafından kuruluşun yeni bir muhasebe yöntemini benimsemişi isteniyorsa, veya eğer yapılacak değişiklikte kuruluşun finansal tablolarının daha uygun olarak sunulmasının sağlanacağı düşünülüyorsa, yapılmalıdır. Her durumda, yapılan bir değişikliğin nedenleriyle birlikte açıklanması gereklidir.

15. Muhasebe yönteminde yapılan bir değişiklik finansal tablolara çeşitli biçimlerde yansıtılabilir. Yeni yöntem aşağıda belirtilen şekillerde uygulanabilir:

- (a) cari ve gelecek dönemlere ilişkin finansal tablolara. Uygun olduğunda, eğer yeni yöntem daha önce yürürlüğe girmiş olsaydı, önceki dönemlere ait finansal tabloların nasıl bir biçim almış olacağını göstermek üzere ek bilgiler sunulabilir.
- (b) geçmiş kapsayarak, her zaman yürürlükte imiş gibi. Yeni bir yöntem geçmiş kapsayarak uygulandığında, her döneme ait gelir tabloları yeni yöntemi yansıtacak şekilde; veya

(c) cari döneme ait gelir tablosunda tek bir kalem olarak değişikliğin yapıldığı dönemin başındaki dağıtılmamış kârlar kalemi üzerindeki kümülatif etkinin tutarını göstermek suretiyle sunulur. Ek bilgi genellikle, eğer yeni yöntem daha önceden yürürlükte bulunsaydı önceki dönemlere ait finansal tabloların nasıl bir biçim almış olacağını göstermek için sunulur.

### Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

16. Finansal tabloların düzenlenmesi, bunların düzenlediği sırada elde bulunan bilgilere dayanan tahminlerin yapılmasını gerektirir. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki azalışların ve amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Eğer yapılan bir tahminin dayandığı koşullarda bir değişiklik meydana gelirse tahminin yapıldığı dönemi izleyen dönemde bu tahmin ile ilgili düzeltmeler yapmak gerekebilir. Tahminin düzeltilmesi sonucunda oluşan tutar olağandışı ve önceki dönem kalemlerinin tanımını içindeki tutardan farklıdır. Olağandışı kalem olarak kabul edilen bir kaleme ilişkin tahminde yapılan bir düzeltmenin kendisi de olağandışı kalem olarak gösterilir. Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişikliğin bazen kuruluşun gelir trendi üzerinde öylesine büyük etkisi vardır ki bu değişikliğin gelir üzerindeki etkisinin de ayrıca açıklanmasına gerek duyulmaktadır.

17. Bazen muhasebe yöntemindeki bir değişiklikle muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik arasında ayırım yapmak güçtür. Örneğin; kuruluş gelecekteki yararları belirsiz hale geldiği için bir maliyeti ertelemekten veya itfa etmekten vazgeçerek, o maliyeti katlanıldığı dönemde gider olarak göstermeye karar verebilir. Açık bir ayırımın yapılamadığı durumlarda uygun bir açıklama ile bu gibi değişiklikler genellikle «muhasebe tahminlerindeki değişiklikler» olarak ele alınırlar.

# ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 8

## OLAĞANÜSTÜ ve ÖNCEKİ DÖNEM KALEMLERİ ve MUHASEBE YÖNTEMLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Uluslararası Muhasebe Standardı 8 bu Bildirinin 18—24 paragraflarını kapsamaktadır. Standart bu Bildirinin 1-17 paragrafları ve Uluslararası Muhasebe Standardı Bildirilerine Başlangıç göz önüne alınarak okunmalıdır.

18. Kuruluşun dönem içindeki olağan sürekli faaliyetlerinden elde ettiği gelir, gelir tablosunda net gelirin bir parçası olarak gösterilmelidir (3). Olağandışı kalemler net gelir kapsamına alınmalıdır, bu özelliklere sahip her kalemin özellikleri ve tutarı ek bilgilerle ayrıca açıklanmalıdır.

19. Eğer varsa, muhasebe yöntemlerinde yapılan değişiklikler sonucunda meydana gelen önceki dönem kalemlerinin ve yapılan ayarlamaların tutarları :

- (a) cari dönemde dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde yapılan ayarlamalar, finansal tablolarda bulunan önceki yıllara ait rakamlar ile karşılaştırmayı sağlayacak bilgilerle beraber sunulmalı, veya
- (b) net gelirin bir parçası olarak cari gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir.

Her iki durumda da, bu kalemlere ilişkin olarak yapılacak olan açıklamalar, finansal tablolarda bulunan dönemlere ait rakamlar arasında karşılaştırmayı kolaylaştıracak biçimde olmalıdır.

20. Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe yöntemlerinde bir değişiklik ancak yasa veya muhasebe standartları koyan kurum tarafından, kuruluşun değişik bir muhasebe yöntemini benimsemesi isteniyorsa, veya yapılacak olan değişikliğin kuruluşun finansal tablolarının daha uygun olarak sunulmasını sağlayacağı düşünülüyorsa yapılmalıdır.

21. Eğer muhasebe yöntemlerinde yapılan bir değişikliğin cari döneme ait finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa, veya gelecek dönemlere ait finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabileceği düşünülüyorsa yapılan değişikliğin finansal tablolar üzerinde yapacağı etkinin tutarı belirlenmeli ve nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır, (bkz. Uluslararası Muhasebe Standardı 1, Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması).

22. Bir muhasebe tahmininde yapılan bir değişikliğin kuruluşun olağan sürekli faaliyetlerinden elde ettiği gelirin bir parçası olarak kabul edilmesi aşağıda belirtilen biçimlerde olmalıdır:

- (a) değişikliğin ait olduğu dönem eğer değişiklik sadece o dönemi etkiliyorsa, veya
- (b) değişikliğin ait olduğu dönem ve gelecek dönemler eğer değişiklik her ikisini de etkiliyorsa.

3) Kazançlar veya net kâr gibi terimler kullanılabilir, eğer bir zarara katlanılmışsa kullanılacak olan terim net zarardır.

Olağandışı kalem olarak kabul edilen gelir veya gider kalemlerine ilişkin bir tahminde yapılan düzeltmeler de finansal tablolarda olağandışı kalem olarak gösterilmelidir.

23. Eğer muhasebe tahmininde yapılan bir değişikliğin cari dönemde finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa veya izleyen dönemlerde önemli bir etki-

si olabilecekse, değişikliğin finansal tablolar üzerinde yapacağı etkinin tutarı belirlenmeli ve açıklanmalıdır.

#### **Başlama Tarihi**

24. Bu Uluslararası Muhasebe Standardı 1 Ocak 1979'da başlayan ve sonraki dönemleri kapsayan Finansal Tablolar için geçerlidir.