
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 3
(DMS 3)
MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE
TAHMİNİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER VE
HATALAR

RG 01 Temmuz 2008 / 26923

Amaç

1. Bu Standardın amacı; muhasebe politikalarının belirlenmesi ve belirlenen bu politikaların uygulanma yönteminin tespiti, muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklikler ve hatalarda yapılan düzeltmelere yönelik temel ilke ve esasların açıklanmasıdır. Standart, kamu idarelerinin malî tablolarının ilgili ve güvenilir olmasını, dönemler itibarıyla ve diğer kamu idarelerinin malî tabloları ile karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlar.

Kapsam

2. Bu Standart, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2'nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanır.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

Geçmiş Dönem Hataları:

Kamu idarelerinin geçmiş dönem veya dönemlere ait malî tablolarının hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle eksik veya yanlış bilgilerin sunulmasıdır. Bu hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, işlem ve olayların gözden kaçması ya da yanlış yorumlanmasını veya suistimalden kaynaklanan hataları içerir.

Geriye Dönük Uygulama:

Yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

Geriye Dönük Yeniden Sunum:

Malî tablolardaki tutarların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve sunulmasında, sanki önceki dönem hatası hiç gerçekleşmemiş gibi düzeltme yapılmasıdır.

İleriye Dönük Uygulama:

Muhasebe politikası ve tahminindeki bir değişikliğin etkisinin sırasıyla;

- 1) Politikanın değiştiği tarihten sonra gerçekleşen işlem, olay ve durumlara yeni muhasebe politikasının uygulanması,
- 2) Sonrasında değişiklikten etkilenen mevcut ve gelecekteki dönemlerde muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin muhasebeleştirilmesi şeklinde uygulanmasıdır.

Muhasebe Politikaları:

Malî tabloların hazırlanması ve sunulmasında kabul edilen belirli usul, esas, kural ve uygulamalardır.

Tahminlerdeki Değişiklik:

Yeni bilgi veya yeni gelişmeler sonucunda; varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumu ile gelecekte getirmeleri beklenen fayda ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi sonucu bunların kayıtlı değerinde yapılan düzenlemeler veya bir varlığın dönem içindeki tüketim tutarındaki değişikliklerdir. Bu değişiklikler hataların düzeltilmesi olarak nitelendirilemez.

Tahakkuk Esası:

İşlem ve olayların, varsa bu işlemlere ilişkin nakdin veya nakit benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği hususu dikkate alınmaksızın gerçekleştikleri anda kaydedildiği bir muhasebe esasıdır. Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlık/özkaynak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen unsurlardır.

Önemlilik:

Çıkarılması veya yanlış beyanı halinde, kullanıcının malî tablolara ilişkin kararlarını veya değerlendirmelerini etkileyebilecek bilgi önemlidir. Önemlilik, bilginin çıkarılması veya yanlış beyanı durumlarında değerlendirilen eksik kalemin veya hatanın içeriğine veya büyüklüğüne bağlıdır. Bir eksik veya yanlış beyanın, malî tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin, yani eksik veya yanlış beyan edilen bilginin önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınması gerekir. Kullanıcıların kamu sektörü, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğu ve bilgileri makul ihtimam göstererek incelemeye istekli olduğu varsayımı ile bu niteliklere sahip kullanıcıların karar verirken ve değerlendirme yaparken bu eksik veya yanlış beyandan ne şekilde etkilenebileceği yapılan değerlendirmelerde dikkate alınmalıdır.

Uygulanamazlık:

Standartlardaki bir hükmün, kamu idarelerinin tüm çalışmalarına rağmen uygulanamaması durumunu ifade eder. Aşağıdaki durumlarda muhasebe politikasında geriye dönük bir değişiklik uygulanması veya bir hatayı düzeltmek için geriye dönük yeniden sunum yapılması mümkün değildir:

- 1) Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden sunumun etkileri saptanamadığında,
- 2) Geriye dönük uygulama veya yeniden sunumun, kamu idaresinin o dönem içerisindeki amacının ne olduğu hakkında varsayımlar gerektirmesi durumunda,
- 3) Geriye dönük uygulama veya yeniden sunum, tutarlara ilişkin önemli tahminler gerektirdiğinde ve diğer bilgilerden; (tutarların muhasebeleştirileceği, ölçüleceği veya sunulacağı tarihteki/tarihlerde mevcut durumlar hakkında bilgi sağlayan ve önceki döneme ait malî tabloların hazırlanması yetkisinin verildiği zamanda mevcut bulunacak tahminlere ilişkin bilgiler) nesnel bir biçimde ayırt edilmesi mümkün olmadığında.

Muhasebe Politikaları

Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

4. Devlet Muhasebesi Standartlarında yer alan muhasebe politikaları sayesinde malî tablolar, bu politikaların uygulandıkları işlem, olay ve durumlar hakkında ilgili ve güvenilir bilgiler içerir.

5. Belirli bir işlem, olay veya duruma yönelik Devlet Muhasebesi Standardının bulunmaması halinde Maliye Bakanlığı, muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda karar verir. Bu politikalar kullanıcıların karar verme ihtiyaçlarına yönelik güvenilir bilgiler içerir. Bu kapsamda hazırlanan malî tablolar tarafsız ve makul olmalı; işlem, olay ve durumların sadece yasal şeklini değil ekonomik yapısını da yansıtmalı ve tüm önemli hususlar açısından eksiksiz olmalıdır.

6. Karar verme işlemi esnasında, sırasıyla aşağıda sunulan kaynaklara başvurulmalı ve uygulanabilirlikleri değerlendirilmelidir:

- 1) Devlet Muhasebesi Standartlarının benzer veya ilgili konulardaki hükümleri ve kılavuz bilgileri,
- 2) Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında verilen tanımları, muhasebeleştirilmesi ve ölçüm kriterleri,
- 3) Bunlarla çelişmediği sürece standart çıkaran diğer kuruluşların en son bildirimleri ve kabul edilen kamu veya özel sektör uygulamaları.

Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

7. Bir standardın farklı bir sınıflandırmayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında, benzer işlem, olay ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçilmeli ve uygulanmalıdır.

Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

8. Malî tablo kullanıcıları, bir kamu idaresinin malî durumu, performansı ve nakit akışlarındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla kamu idaresinin malî tablolarını zaman içerisinde karşılaştırabilmelidir.

9. İşlem, olay ve durumların kamu idaresinin bilanço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akışları üzerindeki etkisi ile ilgili daha güvenilir ve ilgili bilgiler içeren malî tablolar hazırlanmasını mümkün kılması halinde muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

10. Bir muhasebe esasından bir diğer muhasebe esasına geçilmesi, muhasebe politikası değişikliğidir.

11. Bir muhasebe esasını kapsamında muhasebe yöntemi ile bir işlemin, olay veya durumun muhasebeleştirilmesi veya ölçülmesinde yapılan değişiklik, muhasebe politikası değişikliğidir.

12. Aşağıdaki hususlar muhasebe politikasında değişiklik olarak nitelendirilmez:

1) Daha önce gerçekleşen işlem, olay veya durumlardan özünde farklı olan işlem, durum veya olaylar için farklı bir muhasebe politikasının uygulanması,

2) Daha önce gerçekleşmemiş ya da önemsiz olan işlem, olay veya durumlar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.

13. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili standartlar uyarınca varlıkları yeniden değerlemek amacıyla bir politikanın ilk defa uygulanması, bu standart kapsamında muhasebe politikası değişikliği olmayıp sadece ilgili standarda göre bir yeniden değerlendirme işlemidir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

14. Geriye dönük uygulamadaki kısıtlara bağlı olarak:

1) Eğer varsa özel geçiş hükümlerine uygun olarak bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk defa uygulanmasından doğan muhasebe politikasındaki değişiklik dikkate alınmalı,

2) Değişikliğe ilişkin özel bir geçiş hükmü içermeyen bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk kez uygulanmasının ardından muhasebe politikasında değişiklik yapıldığında, bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanmalıdır.

Geriye Dönük Uygulama

15. Yeni bir muhasebe politikasının, bugüne kadar hep uygulanıyormuş gibi işlem, olay ve durumlara uygulanmasıdır.

16. Bir muhasebe politikasında geriye dönük değişiklik yapıldığında; etkilenen her bir net varlık/özkaynak kaleminin malî tablolarda belirlenen eski dönem/dönemlere ait tutarları düzeltilmelidir.

Geriyeye Dönük Uygulama Kısıtları

17. Yeni bir muhasebe politikasının geçmiş dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin veya bu değişikliğin cari döneme özgü etkilerinin tespit edilmesinin mümkün olmaması durumları geriyeye dönük uygulama kısıtları olup bu durumlarda muhasebe politikasındaki bir değişiklik geriyeye dönük olarak uygulanamaz.

18. Kamu idarelerinin (yeni bir muhasebe politikasının tüm önceki dönemlere uygulanmasının birikmiş etkisinin belirlenmemesi nedeniyle) yeni muhasebe politikasını geriyeye dönük olarak uygulaması mümkün olmadığından yeni politika, mümkün olan en erken dönemden başlayarak ileriye dönük olarak uygulanmalıdır. Bu nedenle kamu idareleri, bu tarihten önceki dönemlerde varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/özkaynakta yapılan düzenlemeleri dikkate almamalıdır. Herhangi bir dönem için geriyeye dönük uygulama mümkün olmasa dahi muhasebe politikasında değişiklik yapılabilir.

19. Bir muhasebe politikasındaki değişikliğin, geçmiş dönemlerden bir veya daha fazlasına ait karşılaştırmalı bilgilerin döneme özgü etkilerinin belirlenmesinin mümkün olmaması hallerinde yeni muhasebe politikası, geriyeye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başından itibaren - ki bu dönem cari dönem de olabilir- varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerine uygulanmalı ve bu dönemin net varlık/özkaynağında etkilenen her bir bölümünün açılış bakiyesinde ilgili düzeltme yapılmalıdır.

20. Geçmişe dönük olarak uygulanan muhasebe politikaları mümkün olan en eski döneme kadar tüm geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerine uygulanmalıdır. Bu değişikliğin açılış ve kapanış bilançosu üzerindeki birikmiş etkisinin belirlenmemesi halinde, bu dönem için geçmişe yönelik uygulamanın yapılması mümkün değildir. Malî tablolarda sunulan dönemlerden önceki dönemlere (açıklanmayan dönemler) ilişkin elde edilen düzeltme tutarı, sunulan en eski dönemin net varlık/özkaynaktaki etkilenen her bir bölümünün açılış bakiyesine uygulanmalıdır. Düzenleme genellikle birikmiş fazla veya açığa uygulanır, ancak diğer özkaynak kalemlerine ait bölümlere de (örneğin, bir Devlet Muhasebesi Standardına uygunluğu sağlamak amacıyla) uygulanabilir.

Muhasebe Politikası Değişikliklerinin Açıklanması

21. Bir Devlet Muhasebesi Standardının ilk defa uygulanmasının (yapılan düzenlemenin neden olduğu etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar hariç) muhasebe politikasını etkilemesi halinde aşağıdaki hususlar malî tablolarda açıklanmalıdır:

- 1) Standardın adı,
- 2) Muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- 3) Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,
- 4) Varsa geçiş hükümlerinin açıklaması,
- 5) Varsa gelecek dönemleri etkileyebilecek geçiş hükümleri,

6) Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde, etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme/etki tutarı,

7) Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme/etki tutarı,

8) Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için (açıklanmayan dönemler) geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı.

Takip eden dönemlerin malî tablolarında bu hususların tekrar sunulmasına gerek yoktur.

22. Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin, (yapılan düzenlemenin neden olduğu etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar hariç) muhasebe politikasını etkilemesi halinde aşağıdaki hususlar malî tablolarda açıklanmalıdır:

1) Muhasebe politikasındaki değişikliğin içeriği,

2) Yeni muhasebe politikasının tercih nedeni ve hangi bilgileri sağlayacağı,

3) Cari ve sunulan geçmiş dönemler için, mümkün olan ölçüde, etkilenen malî tabloların ilgili kaleminde yapılan düzeltme/etki tutarı,

4) Mümkün olan ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme/etki tutarı,

5) Bir geçmiş dönem veya sunulan dönemlerden önceki dönemler için (açıklanmayan dönemler) geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bu duruma neden olan koşullar ile birlikte muhasebe politikasındaki değişikliğin nasıl ve ne zamandan itibaren uygulandığı.

Takip eden dönemlerin malî tablolarında bu hususların tekrar sunulmasına gerek yoktur.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Genel Hususlar

23. Hizmetlerin ifası ve faaliyetlerin yürütülmesi gibi nedenlere bağlı içsel belirsizliklerden dolayı malî tablolardaki birçok kalem kesin olarak ölçülemeyip sadece tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Gerek duyulabilecek tahminlerden bazıları aşağıda gösterilmiştir:

1) Vergi gelirleri,

2) Tahsil edilemeyen gelirlere kaynaklanan şüpheli alacaklar,

3) Stokların değerindeki düşüşler,

4) Malî varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri,

5) Amortisman tabii varlıkların gelecekteki ekonomik faydalarının tahmin edilen tüketim süresi ya da kullanım ömrü,

6) Garanti yükümlülükleri.

24. Makul tahminlerin kullanılması malî tabloların hazırlanmasının önemli bir parçasını oluşturur ve malî tabloların güvenilirliğini zedelemeyiz.

25. Tahmin esaslarında değişiklik olması halinde veya yeni bilgilerin elde edilmesi ya da daha fazla deneyim kazanılması sonucunda, yapılan tahminin gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulabilir. Yapısı gereği, bir tahminin gözden geçirilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

26. Uygulanan ölçüm esastaki bir değişiklik, muhasebe tahminindeki değişiklik olmayıp, muhasebe politikası değişikliğidir. Bir değişikliğin muhasebe politikasındaki değişiklik mi yoksa muhasebe tahminindeki değişiklik mi olduğunun ayırt edilmesinde zorluk yaşandığında, muhasebe tahminindeki değişiklik olarak değerlendirilmelidir.

27. Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin varlık ve yükümlülüklerde değişikliklere neden olması veya net varlık/özkaynaktaki kalemlerden biriyle ilgili olması durumunda; ilgili varlık, yükümlülük veya net varlık/özkaynaktaki kalemin değişikliğin yapıldığı dönemdeki kayıtlı değerinde düzeltme yapılarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu durumlar hariç olmak üzere muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisi,

1) Eğer sadece dönemi etkiliyor ise değişikliğin gerçekleştiği dönemde,

2) Eğer değişiklik dönemini ve sonraki dönemleri etkiliyorsa tüm bu dönemlerde,

net fazla veya açığa dâhil edilmek suretiyle ileriye dönük olarak muhasebeleştirilmelidir.

28. Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisinin ileriye dönük olarak yansıtılması; muhasebe tahmininde değişikliğin yapıldığı andan itibaren değişikliğin işlem, olay veya durumlara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahmininde yapılan bir değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığını etkileyebileceği gibi hem cari dönemin hem de gelecek dönemlerin fazla veya açıklarını da etkileyebilir. Örneğin, şüpheli alacakların tutarına ilişkin yapılan bir tahmindeki değişiklik sadece cari dönemin fazla veya açığını etkiler ve bu nedenle de cari dönemde muhasebeleştirilmelidir. Buna karşılık, amortisman tabi bir varlığın ekonomik kullanım şekli ya da faydalı ömrüne ilişkin bir tahmindeki değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içindeki her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da değişikliğin cari dönemdeki etkisi cari dönemde; var ise gelecek dönemler üzerinde etkisi gelecek dönemlerde gelir veya gider olarak kaydedilir.

Diğer Hususlar

29. Gelecek dönemlerdeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, muhasebe tahminindeki cari dönemi etkileyen veya gelecek dönemleri etkilemesi beklenen bir değişikliğin içeriği ve tutarı açıklanmalıdır.

30. Değişikliğin gelecek dönemlerdeki etkisinin tutarının tahmin edilememesi durumunda kamu idaresi bu durumu açıklamalıdır.

Hatalar

Genel Hususlar

31. Hatalar, malî tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması veya açıklanması esnasında ortaya çıkabilir. Bir kamu idaresinin bilânço, faaliyet sonuçları tablosu veya nakit akış tablosunun özel olarak sunumunu sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapılan önemli veya önemsiz hataları içeren malî tablolar Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun sayılmaz. Cari dönemde tespit edilen hatalar, malî tabloların yayınlanmasından önce düzeltilmelidir. Ancak geçmiş döneme ait olup bir sonraki döneme kadar fark edilemeyen önemli hatalar fark edildiği dönemin malî tablolarında sunulan karşılaştırmalı bilgiler bölümünde düzeltilmelidir.

32. Geriye dönük yeniden sunumdaki kısıtlara bağlı olarak, önceki dönemlere ait önemli hataların fark edilmesi halinde malî tabloların ilk setinde geçmişe dönük olarak:

- 1) Hatanın olduğu geçmiş dönem(ler)e ait karşılaştırmalı tutarların,
 - 2) Hata, sunulan en eski dönemden daha önce oluşmuşsa en eski döneme ait varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/özkaynağın açılış bakiyesinin,
- yeniden sunulması suretiyle düzeltme yapılmalıdır.

Geçmiş Dönem Hatalarının Açıklanması

33. Hatalar geçmişe dönük olarak düzeltilirken, malî tablolarda aşağıdaki hususlar açıklanmalıdır:

- 1) Geçmiş dönem hatasının içeriği,
- 2) Uygulanabildiği ölçüde; sunulan her bir geçmiş dönem için, etkilenen malî tablo ilgili kaleminde yapılan düzeltme tutarı,
- 3) Sunulan en eski dönem başındaki düzeltme tutarı,
- 4) Bir geçmiş dönem için geriye dönük uygulamanın mümkün olmaması halinde, bunun gerekçesi ile birlikte hatanın nasıl ve ne zamandan itibaren düzeltildiği.

Geriye Dönük Yeniden Sunumdaki Kısıtlar

34. Geriye dönük yeniden sunumdaki kısıtlar, hatanın döneme özgü etkisinin veya birikmiş etkisinin belirlenememesi durumlarından oluşur. Bu durumlar haricinde geçmiş dönemdeki bir hata, geriye dönük yeniden sunum yoluyla düzeltilmelidir.

35. Bir hatanın döneme özgü etkilerinin bir veya daha fazla döneme ait karşılaştırmalı bilgilerden tespit edilmesi mümkün olmadığında, geriye dönük yeniden sunumun mümkün olduğu en eski dönemin (bu cari dönem de olabilir) varlıklar, yükümlülükler ve net varlık/özkaynağın açılış bakiyesi yeniden sunulmalıdır.

36. Cari dönemin başlangıcında, bir hatanın tüm geçmiş dönemlerdeki birikmiş etkisinin belirlenememesi durumunda mümkün olan en eski dönemden itibaren ileriye dönük olarak düzeltme yapılmak suretiyle karşılaştırmalı bilgiler yeniden sunulmalıdır.

37. Geçmiş döneme ait bir hata için yapılan düzeltme, hatanın fark edildiği dönemin açık veya fazlasına dâhil edilmez.

38. Hata düzeltmeleri, muhasebe tahminlerinden farklıdır. Muhasebe tahminleri içerik olarak, yeni bilgiler elde edildikçe gözden geçirilme ihtiyacı doğan yaklaşık tahminlerdir. Örneğin, bir karşılık ayrılması neticesinde kaydedilen kazanç veya kayıp bir hata düzeltmesi değildir.

Geriye Dönük Uygulama ve Geriye Dönük Yeniden Sunumda Uygulanamazlık

39. Yeni bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması veya geçmiş dönemdeki bir hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin işlem, olay veya durumun gerçekleştiği tarihteki koşullar hakkında kanıtlar sunması, ilgili geçmiş dönemdeki malî tablolar yayımlandığında mevcut olması ve diğer bilgilerden ayırt edilebilir olması gerekir. Geriye dönük uygulama veya geriye dönük yeniden sunum önemli bir tahmin yapmayı gerektirdiğinde ve bununla ilişkili olarak bu iki tür bilgi arasında ayırım yapılması mümkün olmadığında, yeni muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması veya geçmiş dönem hatasının geriye dönük olarak düzeltilmesi mümkün değildir.

40. Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmiş döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, geçmiş dönemdeki kararlar veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmamalıdır. Geçmiş dönemler için sunulan karşılaştırmalı bilgilerde değişiklik yapılırken genellikle önemli tahminlere gerek duyulması, karşılaştırmalı bilgilerin güvenilir bir şekilde düzenlenmesi veya düzeltilmesine engel teşkil etmez.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

41. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Nisan 2008 tarihinde yayınlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar isimli 3 numaralı standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

42. Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

43. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.