TFRS Uygulama Bildirimi 2

Önemlilik Muhakemelerinin Yapılması

TFRS Uygulama Bildirimi 2 *Önemlilik Muhakemelerinin Yapılması*, 01.01.2027 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Ekim 2026'da yayımlanmıştır.

İÇİNDEKİLER

	başlangıç paragrafı
GİRİŞ	**G1**
TFRS UYGULAMA BİLDİRİMİ *2 ÖNEMLİLİK MUHAKEMELERİNİN YAPILMASI*	
Amaç	**1**
Kapsam	**3**
Önemliliğin genel özellikleri	**5**
Önemli bilginin tanımı	**5**
Yaygın önemlilik muhakemeleri	**8**
Muhakeme	**11**
Asli kullanıcılar ve bilgi ihtiyaçları	**13**
Asli kullanıcıların aldığı kararlar	16
Asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması	21
Kamuya açık bilgilerin etkisi	**24**
Yerel mevzuat ve düzenlemelerle etkileşim	**27**
Önemlilik muhakemelerinin yapılması	**29**
Önemlilik sürecine genel bakış	**29**
Dört adımlı önemlilik süreci	**33**
Adım 1 — Tanımlama	35
Adım 2 — Değerlendirme	40
Adım 3 — Düzenleme	56
Adım 4 — Gözden Geçirme	60
Belirli konular	**66**
Önceki döneme ilişkin bilgiler	**66**
Daha önce sunulmamış önceki dönem bilgileri	70
Önceki dönem bilgilerinin özetlenmesi	71
Hatalar	**72**
Birikimli hatalar	77
Kredi sözleşmesi şartlarına ilişkin bilgiler	**81**
Ara dönem raporlamasında önemlilik muhakemeleri	**84**
Ara dönem raporlama tahminleri	88
Muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler	**88A**
Yürürlük tarihi	**89**
EK	

TFRS Uygulama Bildirimi 2 *Önemlilik Muhakeme*lerinin *Yapılması* (Uygulama Bildirimi) paragraf 1-89'da düzenlenmiştir.

Giriş

G1 Genel amaçlı finansal tabloların amacı raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararları verirken mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar için faydalı olan finansal bilgileri sağlamaktır. İşletme, bu amacı karşılamak için gerekli bilgileri uygun önemlilik muhakemelerinde bulunarak belirler.

G2 TFRS Uygulama Bildirimi 2 *Önemlilik Muhakemelerinin Yapılması*'nın *(Uygulama Bildirimi)* amacı, raporlayan işletmelere TFRS'lere uygun genel amaçlı finansal tablolar hazırlanırken önemlilik muhakemelerinin yapılmasına ilişkin rehberlik sağlamaktır. Bu Uygulama Bildirimindeki bazı rehberlik, BOBİ FRS uygulayan işletmeler açısından da faydalı olabilmekle birlikte Uygulama Bildirimi söz konusu işletmelere yönelik değildir.

G3 Finansal tabloların hazırlanmasında önemlilik muhakemelerine duyulan ihtiyaç yaygındır. İşletme finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklamaya ilişkin kararlar alırken önemlilik muhakemelerinde bulunur. TFRS'lerdeki hükümler, yalnızca bunların uygulanmasının tam bir finansal tablolar seti üzerindeki etkisinin önemli olması hâlinde uygulanır.

G4 Bu Uygulama Bildirimi:

(a) önemliliğin genel özelliklerine ilişkin genel bir bakış sunar.

(b) işletmenin finansal tablolarını hazırlarken önemlilik muhakemelerinde bulunmak için izleyebileceği dört adımlı bir süreç (önemlilik süreci) sunar. Önemlilik sürecinin açıklaması, önemlilik muhakemelerinde bulunurken işletmenin dikkate alması gereken faktörlere odaklanarak önemliliğin finansal tabloların hazırlanmasındaki rolüne genel bir bakış sağlar.

(c) Özel durumlarda özellikle önceki dönem bilgileri, hatalar ve kredi sözleşmesi şartları ile ara dönem raporlaması bağlamında önemlilik muhakemelerinin nasıl yürütüleceği konusunda rehberlik sunar.

G5 Bilginin önemli olup olmadığı bir muhakeme konusudur; ilgili olgulara ve belirli bir işletmenin içinde bulunduğu koşullara bağlıdır. Bu Uygulama Bildirimi, bir bilginin önemli olup olmadığını değerlendirirken işletmenin dikkate alması gereken faktör türlerini örneklendirmektedir.

G6 Uygulama Bildirimi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (Kurul) tarafından yayımlanan, zorunlu olmayan bir rehberdir. Bir Standart değildir. Bu nedenle, TFRS'lere uygunluk beyanında bulunabilmek için uygulanması zorunlu değildir.

G7 Bu Uygulama Bildirimi; bir işletmenin bu Uygulama Bildirimi'nde yer alan bazı rehberlik hükümlerini, sunulan sınırlı olgulara dayanarak nasıl uygulayabileceğini gösteren örnekler içermektedir. Her bir örnekte yer alan analiz, rehberliğin uygulanabileceği tek yolu temsil etme amacı taşımaz.

TFRS Uygulama Bildirimi 2
Önemlilik Muhakemelerinin Yapılması

Amaç

1 Bu TFRS Uygulama Bildirimi 2 *Önemlilik Muhakemelerinin Yapılması* (Uygulama Bildirimi), raporlayan işletmelere, TFRS'ler uyarınca genel amaçlı finansal tablolar hazırlarken önemlilik muhakemelerinin yapılması konusunda bağlayıcı olmayan rehberlik sunar.

2 Bu rehberlik, finansal raporlamaya dahil olan diğer tarafların da bir işletmenin bu tür finansal tablolarını hazırlarken önemlilik değerlendirmelerini nasıl yaptığını anlamalarına yardımcı olabilir.

Kapsam

3 Uygulama Bildirimi, TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlanırken uygulanabilir. *BOBİ FRS* uygulayan işletmelere yönelik değildir.

4 Uygulama Bildirimi bağlayıcı olmayan rehberlik sağlar; dolayısıyla TFRS'lere uygunluk beyanında bulunmak için uygulama bildiriminin uygulanması zorunlu değildir.

Önemliliğin genel özellikleri

Önemli bilginin tanımı

5 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve),* önemli bilgiye ilişkin aşağıdaki tanımı sunar (TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* Ek A ve paragraf B1 da benzer bir tanım sunar):[1]

> 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 bilgi önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü halidir.[2]

6 İşletme önemlilik muhakemesinde bulunurken, bilginin finansal tabloların asli kullanıcılarını, bu tablolar temelinde karar verirken makul ölçüde nasıl etkileyebileceğini[3] dikkate almalıdır (bakınız: paragraf 13-23).[4]

---

1 Bakınız: TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* Ek A ve Ek B paragraf B2.

2 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 2.11.

3 Bu Uygulama Bildirimi boyunca, aksi açıkça belirtilmedikçe "kararlar" terimi işletmeye kaynak sağlama kararlarını ifade eder.

4 Bakınız: TFRS 18 Ek A ve paragraf B4.

7 Finansal tabloların amacı; mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. İşletme, uygun önemlilik muhakemelerinde bulunarak bu amacı gerçekleştirmek için gerekli bilgileri belirler.

Yaygın önemlilik muhakemeleri

8 Finansal tabloların hazırlanmasında önemlilik muhakemelerine duyulan ihtiyaç yaygındır. İşletme, finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklama kararlarını verirken önemlilik muhakemelerinde bulunur. TFRS'lerdeki hükümler yalnızca etkilerinin tam bir finansal tablolar seti açısından önemli olması hâlinde uygulanmak zorundadır. Tam bir[6] finansal tablolar seti, temel finansal tabloları ve[7] dipnotları içerir. Bununla birlikte, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını belirli bir şekilde göstermek amacıyla TFRS'lerden önemsiz sapmalar yaratması veya bu tür sapmaları düzeltmeden bırakması uygun değildir.[8]

Finansal tablolara alma ve ölçüm

9 TFRS'ler, Kurulun, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında söz konusu finansal tabloların asli kullanıcıları için faydalı bilgiler sağlayacağı sonucuna vardığı raporlama hükümlerini belirler. İşletme, finansal tablolara alma ve ölçüm hükümlerini yalnızca bunların uygulanmasının etkisi önemli olduğunda uygulamak zorundadır.

Örnek A- Muhasebe politikalarının uygulanmasına ilişkin önemlilik muhakemeleri
Arka plan İşletmenin, maddi duran varlık (MDV) kalemlerine ilişkin belirli bir eşiğin üzerindeki harcamaları aktifleştirme ve daha küçük tutarları gider olarak muhasebeleştirme politikası vardır. **Uygulama** TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin, TMS 16 paragraf 7'deki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılmasını gerektirir.

devamı...

5 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.2.

6 Bu Uygulama Bildirimi'nde "tam bir finansal tablolar seti" ve "bir bütün olarak finansal tablolar" ifadeleri birbirinin yerine kullanılmaktadır.

7 Bu Uygulama Bildirimi'nin amaçları bakımından temel finansal tablolar; finansal durum tablosu, finansal performans tablosu/tabloları, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundan oluşur.

8 Bakınız: TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar* paragraf 8.

...devamı

İşletme, belirli bir eşiğin altındaki harcamaları aktifleştirmemeye ilişkin muhasebe politikasının, cari dönem finansal tabloları veya gelecekteki finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağını değerlendirmiştir. Bunun nedeni, söz konusu harcamaların aktifleştirilmesini ve amortismanını yansıtan bilgilerin işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcılarının aldığı kararları makul ölçüde etkilemesinin beklenmemesidir.

Böyle bir politikanın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunmaması ve işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını bilinçli olarak belirli bir şekilde göstermek amacıyla oluşturulmamış olması şartıyla, işletmenin finansal tabloları TMS 16 ile uyumludur. Bununla birlikte, bu politikanın işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisinin önemsiz kalmaya devam ettiğinden emin olmak için politika her raporlama döneminde yeniden değerlendirilir.

Sunum ve açıklama

10 İşletmenin, bir TFRS'de belirtilen açıklamayı, bu açıklama sonucunda sağlanacak bilgi önemli değilse sunmasına gerek yoktur. Bu durum, Standart belirli açıklama hükümlerinin bir listesini içerse veya bunları "asgari hükümler" olarak tanımlasa dahi geçerlidir. Buna karşılık işletme, asli kullanıcıların belirli işlemlerin, diğer olayların ve koşulların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini anlayabilmeleri için gerekli olması hâlinde, TFRS'lerde özel olarak belirtilmeyen bilgileri sunup sunmayacağını değerlendirir.[9]

Örnek B- TFRS'lerde belirtilen açıklamalara ilişkin önemlilik muhakemeleri

Arka plan

İşletme, finansal durum tablosunda maddi duran varlıkları (MDV) ayrı bir kalem olarak sunmaktadır.

Uygulama

TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar,* MDV'ye ilişkin belirli açıklama hükümleri öngörür. Bunlar arasında MDV edinimi için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütlerin tutarının açıklanması da yer alır (TMS 16 paragraf 74(c)).

İşletme, finansal tablolarını hazırlarken TMS 16'da belirtilen açıklamaların önemli bilgi olup olmadığını değerlendirir. MDV finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulsa bile, TMS 16'da belirtilen tüm açıklamalar otomatik olarak gerekli değildir. Herhangi bir nitel değerlendirme bulunmadığı durumda (bakınız: paragraf 46-51), MDV edinimi için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütlerin tutarı önemli değilse işletmenin bu bilgiyi açıklaması gerekmez.

9 Bakınız: TMS 8 paragraf 6C(c) ve TFRS 18 paragraf 19-20.

Örnek C- TFRS'lerdeki özel açıklama hükümlerine ilave olarak bilgi açıklanmasına yol açan önemlilik muhakemeleri

Arka plan

İşletmenin esas faaliyetleri, uluslararası bir anlaşmanın parçası olarak karbon bazlı enerji kullanımını azaltacak düzenlemeler getirmeyi taahhüt etmiş bir ülkededir. Raporlama dönemi sonunda bu düzenlemeler henüz söz konusu ülkenin ulusal mevzuatına aktarılmamıştır.

İşletmenin o ülkede kömürle çalışan bir elektrik santrali bulunmaktadır. Raporlama dönemi boyunca işletme, kömürle çalışan elektrik santraline ilişkin bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmiş ve santralin defter değerini geri kazanılabilir tutarına indirmiştir. Nakit yaratan birimin defter değerine şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık dâhil değildir.

Uygulama

TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* paragraf 132, şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar nakit yaratan birimin defter değerine dâhil edilmedikçe işletmenin maddi bir varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlerken kullandığı varsayımları açıklamasını gerektirmez.

Bununla birlikte işletme, kömürle çalışan elektrik santralinin geri kazanılabilir tutarını ölçerken dikkate aldığı; karbon bazlı enerji kullanımını azaltmaya yönelik düzenlemelerin ulusal mevzuata aktarılma olasılığına ve yürürlüğe koyma planına ilişkin varsayımların, asli kullanıcıların işletmenin finansal tabloları temelinde aldığı kararları makul ölçüde etkileyebileceği sonucuna varmıştır. Dolayısıyla, bu varsayımlara ilişkin bilgi, asli kullanıcıların değer düşüklüğünün işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini anlamaları için gereklidir. Bu nedenle işletme, TMS 36 tarafından özel olarak zorunlu tutulmamasına rağmen, söz konusu varsayımların önemli bilgi oluşturduğu sonucuna varır ve bu varsayımları finansal tablolarında açıklar.

Muhakeme

11 İşletme, bilginin finansal tablolar açısından önemli olup olmadığını değerlendirirken söz konusu bilginin asli kullanıcıların bu finansal tablolar temelinde aldığı kararları makul ölçüde etkileyip etkileyemeyeceğine karar vermek için muhakemede bulunur. İşletme bu muhakemeyi kullanırken hem kendi özel şartlarını hem de finansal tablolarda sunulan bilgilerin asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına nasıl karşılık verdiğini dikkate alır.

12 İşletmenin şartları zaman içinde değiştiğinden, önemlilik muhakemeleri her raporlama tarihinde değişen şartlar ışığında yeniden değerlendirilir.

Asli kullanıcılar ve bilgi ihtiyaçları

13 İşletme önemlilik muhakemelerinde bulunurken bilginin, finansal tabloların asli kullanıcıları üzerindeki makul olarak beklenebilecek etkisini dikkate almalıdır. Bu asli kullanıcılar, işletmelerden doğrudan bilgi talep edemeyen ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin büyük bölümü için genel amaçlı finansal tablolara dayanmak zorunda olan mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi[10] veren diğer taraflardır. Bu asli kullanıcıların yanı sıra işletme yönetimi, düzenleyici otoriteler ve kamuoyu üyeleri gibi diğer taraflar da işletmeye ilişkin finansal bilgilerle ilgilenebilir ve finansal tabloları faydalı bulabilir. Ancak finansal tablolar öncelikle bu diğer taraflara yönelik değildir.[11]

14 Asli kullanıcılar potansiyel yatırımcıları, borç verenleri ve kredi veren diğer tarafları da içerdiğinden, işletmenin finansal tablolarında sunduğu bilgileri yalnızca mevcut yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların bilgi ihtiyaçlarına odaklanarak daraltması uygun değildir.

Örnek D- Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar

Arka plan

İşletmenin tamamı ana ortaklığına aittir. Ana ortaklık, işletmeye yarı mamul ürünler sağlamakta; işletme bu ürünleri monte ederek tekrar ana ortaklığa satmaktadır. İşletmenin finansmanı tamamen ana ortaklığı tarafından sağlanmaktadır. İşletmenin finansal tablolarının mevcut kullanıcıları arasında ana ortaklık ve işletmenin alacaklıları (esas olarak yerel tedarikçiler) bulunmaktadır.

Uygulama

İşletme, finansal tablolarının asli kullanıcılarını belirlemek için *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'ye* başvurur. Bunlar; işletmeden doğrudan bilgi talep edemeyen ve genel amaçlı finansal tablolara dayanmak zorunda olan mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır. İşletme, finansal tablolarını hazırlarken önemlilik muhakemesinde bulunduğunda açıklamalarını yalnızca ana ortaklığının veya mevcut alacaklılarının ilgilendiği bilgilerle sınırlandırmaz. İşletme, bu muhakemelerde bulunurken potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların bilgi ihtiyaçlarını da dikkate alır.

15 İşletme, önemlilik muhakemelerinde bulunurken asli kullanıcıların işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri özenle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar olduğunu da dikkate alır.[12]

10 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.5.

11 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.9 ve 1.10.

12 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 2.36.

Asli kullanıcıların aldığı kararlar

16 İşletmenin, asli kullanıcılarının finansal tablolar temelinde ne tür kararlar aldığını ve dolayısıyla bu kararları almak için hangi bilgilere ihtiyaç duyduğunu dikkate alması gerekir.

17 İşletmenin finansal tablolarının asli kullanıcıları, işletmeye kaynak sağlanmasına ilişkin kararlar alırlar. Bu kararlar; özkaynak ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması; kredilerin ve diğer kredi türlerinin sağlanması veya geri ödenmesi ve yatırımlar elde tutulurken sahip olunan hakların kullanılması (örneğin, işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen yönetim faaliyetleri üzerinde oy kullanma veya başka şekilde etkide bulunma hakkı)[13] ile ilgilidir. Bu tür kararlar, asli kullanıcıların söz konusu araçlara yapılan yatırımlardan beklediği getirilere bağlıdır.

18 Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere ilişkin beklentileri ise işletmenin gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin değerlendirmelerine ve yönetimin[14] işletmenin kaynaklarını yönetme sorumluluğunu nasıl yerine getirdiğine ilişkin değerlendirmelerine bağlıdır.

19 Dolayısıyla, işletmenin asli kullanıcılarının aşağıdaki konularda bilgiye ihtiyacı vardır:

(a) İşletmenin ekonomik kaynakları (varlıklar), işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları (yükümlülükler ve özkaynak) ve söz konusu kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler (gelir ve giderler) ve

(b) İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği.[15]

20 Finansal bilgi, tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa verilen kararlarda fark yaratma gücüne[16] sahiptir. Bir işletme önemlilik muhakemesinde bulunurken, bir bilginin tek başına asli kullanıcıların kararlarını değiştirmesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğini değil, söz konusu bilginin asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyip etkileyemeyeceğini değerlendirir.

Asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması

21 Finansal tabloların amacı, asli kullanıcılara bir işletmeye kaynak sağlama kararlarında faydalı olacak finansal bilgileri sağlamaktır. Ancak genel amaçlı finansal tablolar, asli kullanıcıların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve sağlayamaz. Bu[17] nedenle işletme, asli kullanıcılarının ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlar. Belirli kullanıcılara özgü uzmanlaşmış bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaz.

---

13 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.2.

14 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.3.

15 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.4.

16 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 2.7.

17 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.6.

Örnek E — Asli kullanıcıların kendilerine özgü veya bireysel bilgi talepleri
Arka plan Yirmi yatırımcının her biri işletmenin oy haklarının yüzde 5'ine sahiptir. Bu yatırımcılardan biri, belirli bir bölgede başka bir işletmeyi yönettiği için işletmenin o bölgede yaptığı harcamalara ilişkin bilgiyle özellikle ilgilenmektedir. Bu bilginin, diğer asli kullanıcıların işletmenin finansal tabloları temelinde aldığı kararları makul ölçüde etkilemesi beklenmemektedir. **Uygulama** İşletmenin önemlilik muhakemesinde bulunurken bu tek yatırımcının özel bilgi ihtiyaçlarını dikkate alması gerekmez. İşletme, o belirli bölgedeki harcamalarına ilişkin bilginin asli kullanıcılar bir grup olarak değerlendirildiğinde önemli olmadığı sonucuna varır ve dolayısıyla bu bilgiyi finansal tablolarında sunmamaya karar verir.

22 İşletme, asli kullanıcılarının ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için önce *Kavramsal Çerçeve*'de tanımlanan üç asli kullanıcı kategorisinden birindeki kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını ayrı olarak belirler; *örneğin mevcut ve potansiyel* yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını belirler. Daha sonra aynı değerlendirmeyi diğer iki kategori, yani mevcut ve potansiyel borç verenler ile mevcut ve potansiyel kredi veren diğer taraflar için tekrarlar. Belirlenen bilgi ihtiyaçlarının tamamı, işletmenin karşılamayı amaçladığı ortak bilgi ihtiyaçları bütününü oluşturur.

23 Başka bir ifadeyle, ortak bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesi, mevcut ve potansiyel tüm yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar tarafından ortak paylaşılan bilgi ihtiyaçlarının belirlenmesini gerektirmez. Belirlenen bilgi ihtiyaçlarının bazıları üç kategori için de ortak olabilir; bazıları ise yalnızca bir veya iki kategoriye özgü olabilir. İşletme yalnızca tüm asli kullanıcı kategorilerinin ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanırsa, sadece tek bir kategorinin ihtiyaçlarını karşılayan bilgileri dışarıda bırakabilir.

Kamuya açık bilgilerin etkisi

24 Finansal tabloların asli kullanıcıları genellikle finansal tablolar dışındaki kaynaklardan gelen bilgileri de dikkate alırlar. Örneğin yıllık faaliyet raporunun diğer bölümlerini, işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre, rakiplerine ve ekonominin durumuna ilişkin bilgileri, işletmenin basın açıklamalarını ve yayımladığı diğer belgeleri de değerlendirebilirler.

25 Bununla birlikte finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında, asli kullanıcıların işletmeye kaynak sağlama kararlarında faydalı olacak bilgileri sağlayan kapsamlı bir belge olmak zorundadır. Dolayısıyla işletme, bir bilginin başka bir kaynaktan da kamuya açık olup olmadığına bakmaksızın, söz konusu bilginin finansal tablolar bakımından önemli olup olmadığını değerlendirir.

26 Ayrıca, bir bilginin kamuya açık olması işletmeyi önemli bilgiyi finansal tablolarında sunma yükümlülüğünden kurtarmaz.

Örnek F — İşletmenin basın açıklamasının önemlilik muhakemeleri üzerindeki etkisi

Arka plan

İşletme raporlama döneminde bir işletme birleşmesi gerçekleştirmiştir. Satın alma, işletmenin ana pazarlarından birindeki faaliyetlerinin büyüklüğünü iki katına çıkarmıştır. İşletme satın alma tarihinde, işletme birleşmesinin temel nedenlerini ayrıntılı şekilde açıklayan, edinilen işletmenin kontrolünü nasıl elde ettiğini açıklayan ve satın almaya ilişkin diğer bilgileri içeren bir basın açıklaması yayımlamıştır.

Uygulama

İşletme finansal tablolarını hazırlarken öncelikle *TFRS 3 İşletme Birleşmeleri*'ndeki açıklama hükümlerini dikkate almıştır. TFRS 3'ün paragraf B64(d), raporlama döneminde gerçekleşen her bir işletme birleşmesi için işletmenin "işletme birleşmesinin temel nedenlerini ve edinen işletmenin edinilen işletmenin kontrolünü nasıl elde ettiğine ilişkin açıklamayı" sunmasını gerektirir.

İşletme, işlemin toplam büyüklüğünün işletmenin büyüklüğüne kıyasla önemli olması nedeniyle satın almanın işletmenin faaliyetleri üzerinde önemli bir etki yaratmasının beklendiğini ve dolayısıyla işletme birleşmesine ilişkin bilginin önemli olduğu sonucuna varır. Bu şartlarda, işletme birleşmesinin temel nedenleri ve kontrolün nasıl elde edildiğine ilişkin bilgiler daha önce kamuya yapılan bir açıklamada yer almış olsa bile işletmenin bu bilgileri finansal tablolarında sunması gerekir.

Yerel mevzuat ve düzenlemelerle etkileşim

27 İşletmenin TFRS'lere uygunluk beyanında bulunabilmesi için finansal tablolarının, önemliliğe ilişkin hükümler (önemlilik hükümleri) dâhil olmak üzere TFRS'lerin hükümlerine uygun olması gerekir. Dolayısıyla TFRS'lere uygunluk beyanında bulunmak isteyen bir işletme, yerel mevzuat ve düzenlemeler daha az bilgiye izin verse dahi standartların gerektirdiğinden daha az bilgi sunamaz.

28 Bununla birlikte yerel mevzuat ve düzenlemeler, finansal tablolarda hangi bilgilerin sunulacağını etkileyen hükümler belirleyebilir. Böyle şartlarda, bu bilgiler TFRS'lerdeki önemlilik hükümleri uyarınca önemli olmasa bile, yerel yasal veya düzenleyici yükümlülükleri karşılamak amacıyla bilgi sunulmasına TFRS'ler izin verir. Ancak bu tür bilgiler, TFRS'lere göre önemli olan bilgileri gizlememelidir.[18]

18 TFRS 18 paragraf 41 ve TFRS 18'in *Karar Gerekçeleri* paragraf BC73.

Örnek G — TFRS'lere göre önemli olmayan ancak yerel mevzuat ve düzenlemeler tarafından zorunlu tutulan bilgi

Arka plan

İşletme, ABC ülkesinde faaliyet gösteren bir gıda perakendecisidir. ABC ülkesinde araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) yatırımları sektör genelinde sınırlı olmakla birlikte, hükümet tüm işletmelerin dönem içinde katlandıkları toplam Ar-Ge harcamasını finansal tablolarında açıklamalarını zorunlu tutmaktadır.

Cari raporlama döneminde işletme, Ar-Ge faaliyetleri için küçük tutarda bir harcamayı gider olarak muhasebeleştirmiştir. Dönem içinde hiçbir Ar-Ge harcaması aktifleştirilmemiştir.

İşletme finansal tablolarını hazırlarken, dönem içinde katlanılan Ar-Ge harcamasına ilişkin bilginin açıklanmasının TFRS açısından önemli olmadığı yönünde değerlendirmede bulunmuştur.

Uygulama

İşletme yerel düzenlemelere uymak amacıyla dönem içinde katlanılan Ar-Ge harcamasına ilişkin bilgileri finansal tablolarında açıklar. TFRS'ler işletmenin bu bilgiyi finansal tablolarında açıklamasına izin verir; ancak işletmenin önemli bilgilerin gizlenmemesini sağlamak için açıklamalarını uygun biçimde düzenlemesi gerekir.

Örnek H — TFRS'lere göre önemli olan ancak yerel mevzuat ve düzenlemeler tarafından zorunlu tutulmayan bilgi

Arka plan

İşletme, maddi duran varlıkların (MDV) elden çıkarılmasına ilişkin ayrıntıların yalnızca bunların defter değerlerinin toplam varlıkların belirli bir yüzdesini aşması hâlinde açıklanmasını zorunlu tuttuğu bir ülkede faaliyet göstermektedir.

Cari raporlama döneminde işletme, yerel düzenlemede belirtilen eşiğin altında kalan bir MDV kalemini elden çıkarmıştır. İşlem ilişkili bir tarafla gerçekleştirilmiş ve ilişkili taraf elden çıkarılan kalem için gerçeğe uygun değerinin altında bir bedel ödemiştir.

İşletme finansal tablolarını hazırlarken muhakemede bulunmuş ve esas olarak işlemin şartları ile ilişkili tarafla gerçekleştirilmiş olması nedeniyle elden çıkarmaya ilişkin ayrıntıların önemli olduğu sonucuna varmıştır.

Uygulama

İşletme, yerel düzenlemeler MDV elden çıkarmalarına ilişkin açıklamayı yalnızca defter değeri toplam varlıkların belirli bir yüzdesini aştığında zorunlu tutsa bile, TFRS'lere uymak amacıyla söz konusu elden çıkarmaya ilişkin ayrıntıları açıklar.

Önemlilik muhakemelerinin yapılması

Önemlilik sürecine genel bakış

29 İşletme finansal tablolarını hazırlarken önemlilik muhakemelerinde bulunmak için sistematik bir süreç izlemeyi faydalı bulabilir. Aşağıdaki paragraflarda açıklanan dört adımlı süreç, bu tür bir sürece örnektir. Bu açıklama; işletmenin önemlilik muhakemelerinde bulunurken dikkate alması gereken faktörlere odaklanarak, önemliliğin finansal tabloların hazırlanmasındaki rolüne genel bir bakış sunar. Bu Uygulama Bildirimi'nde söz konusu dört adımlı süreç "önemlilik süreci" olarak adlandırılır.

30 Önemlilik süreci, işletmenin bilginin sunum ve açıklama ile finansal tablolara alma ve ölçüm amaçları bakımından önemli olup olmadığını nasıl değerlendirebileceğini açıklar. Süreç, önemlilik muhakemelerinde bulunmanın olası yöntemlerinden birini göstermektedir; ancak işletmenin TFRS'lere uygunluk beyanında bulunabilmek için uygulamak zorunda olduğu önemlilik hükümlerini de içerir. Önemlilik süreci; bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi olasılığını, ayrıca önemsiz bilginin gereksiz şekilde dâhil edilmesini ve önemsiz bilginin önemli bilgiyi gizleyip gizlemediğini dikkate alır. Her durumda işletmenin, bilginin, finansal tabloların asli kullanıcılarının kararlarını makul ölçüde nasıl etkileyebileceğine odaklanması gerekir.

31 Finansal tablolar hazırlanırken önemliliğin değerlendirilmesi muhakeme gerektirir. Önemlilik süreci, işletmenin muhakemesini etkin ve verimli biçimde kullanmasına yardımcı olacak bir uygulama rehberi olarak tasarlanmıştır.

32 Önemlilik süreci, yerel yasal ve düzenleyici amaçlar bakımından önemliliğin değerlendirilmesini açıklamak amacı taşımaz. İşletme, yerel mevzuat ve düzenlemelere uyup uymadığını değerlendirmek için ilgili yerel hükümlere başvurur.

Dört adımlı önemlilik süreci

33 Finansal tablolar hazırlanırken önemliliğin değerlendirilmesinde kullanılabilecek bir yaklaşım olarak belirlenen adımlar özetle şöyledir:

(a) Adım 1 — Tanımlama. Önemli olma potansiyeli taşıyan bilgileri belirle.

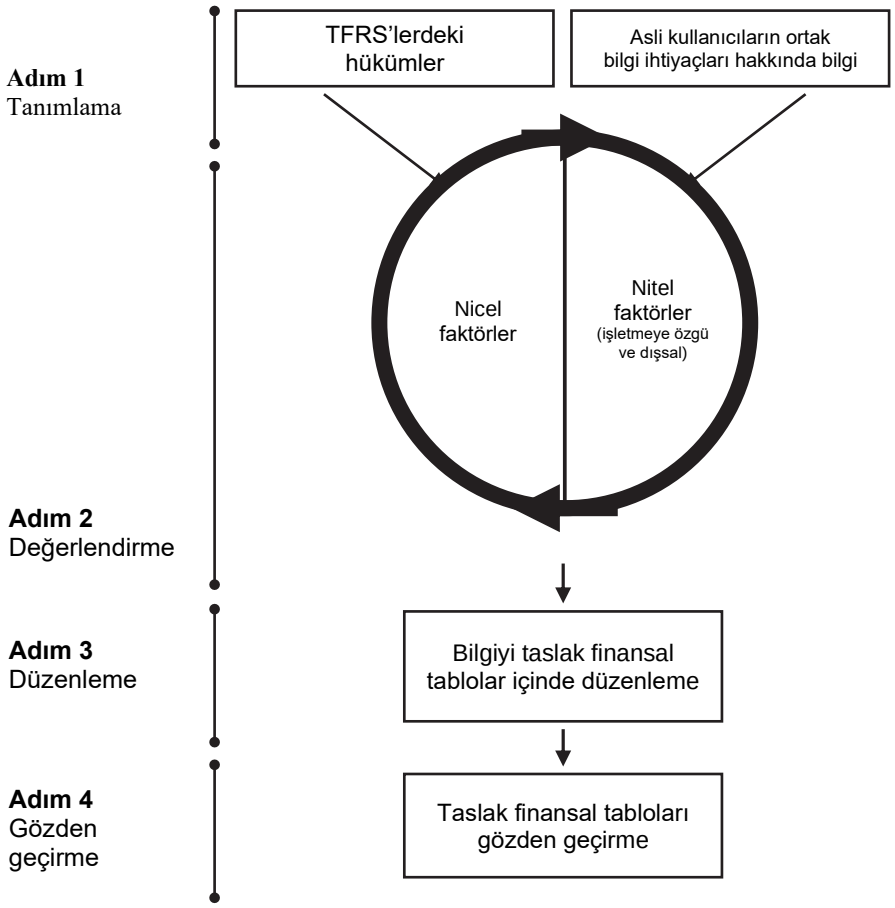
(b) Adım 2 — Değerlendirme. Adım 1'de belirlenen bilginin gerçekten önemli olup olmadığını değerlendir.

(c) Adım 3 — Düzenlenme. Bilgiyi, taslak finansal tablolar içinde asli kullanıcılara açık ve özlü biçimde aktaracak şekilde düzenle.

(d) Adım 4 — Gözden Geçirme. Tüm önemli bilgilerin belirlenip belirlenmediğini ve önemliliğin tam bir finansal tablolar seti temelinde geniş bir bakış açısıyla ve toplu olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini belirlemek için taslak finansal tabloları gözden geçir.

34 İşletme finansal tablolarını hazırlarken, içinde bulunulan koşullardaki değişiklikleri ve yeni veya güncellenmiş bilgileri dikkate alarak bunları yeniden değerlendirmesi şartıyla, önceki dönemlerde yaptığı önemlilik değerlendirmelerine dayanabilir.

Şekil 1—Dört adımlı önemlilik süreci



Adım 1 — Tanımlama

35 İşletme; asli kullanıcıların işletmeye kaynak sağlama kararları alabilmek için anlamaya ihtiyaç duyabileceği işletmenin işlemlerine, diğer olay ve koşullarına ilişkin bilgileri belirler.

36 İşletme bu bilgileri belirlerken başlangıç noktası olarak işlemlerine, diğer olaylarına ve koşullarına uygulanabilir TFRS'lerin hükümlerini dikkate alır. Bunun başlangıç noktası olmasının nedeni, Kurulun bir Standart geliştirirken çok çeşitli şartlarda ve çok çeşitli işletmeler bakımından geniş bir asli kullanıcı kitlesinin ihtiyaçlarını karşılamasını beklediği bilgileri belirlemesidir.[19]

19 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.8.

37 Kurul bir Standart geliştirirken, bilgi sağlamanın faydaları ile söz konusu Standarttaki hükümlere uymanın maliyetleri arasındaki dengeyi de dikkate alır. Bununla birlikte, standartlardaki hükümleri uygulamanın maliyeti, işletmenin önemlilik muhakemesinde bulunurken dikkate alacağı bir faktör değildir. Standartlarda açıkça izin verilmedikçe işletme, TFRS'lerdeki hükümlere uymanın maliyetini dikkate almamalıdır.

38 İşletme ayrıca, TFRS'lerde belirtilenlere ek olarak, asli kullanıcıların işletmenin işlemlerinin, diğer olaylarının ve koşullarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisini anlayabilmeleri için gerekli olan (bakınız: paragraf 10) bilgileri belirlemek amacıyla asli kullanıcılarının ortak bilgi ihtiyaçlarını (paragraf 21-23'te açıklandığı şekilde) dikkate alır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar; işletmenin ekonomik kaynakları (varlıkları), işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları (yükümlülükler ve özkaynak), bu ekonomik kaynaklar ve talep haklarındaki değişiklikler (gelir ve giderler) ve işletme yönetimi ile yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin biçimde yerine getirdiğini değerlendirmelerine yardımcı olacak bilgiler hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.[20]

39 Adım 1'in çıktısı, potansiyel olarak önemli bilgilerden oluşan bir kümedir.

Adım 2 — Değerlendirme

40 İşletme, Adım 1'de belirlediği potansiyel olarak önemli bilginin gerçekten önemli olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken işletme, asli kullanıcılarının finansal tablolar temelinde işletmeye kaynak sağlama kararları alırken söz konusu bilgiden etkilenmesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğini dikkate almalıdır. İşletme bu değerlendirmeyi finansal tabloları bir bütün olarak dikkate alarak yapar.

41 İşletme, bir bilgi kaleminin çeşitli nedenlerle önemli olduğu sonucuna varabilir. Bu nedenler arasında, işletmenin kendine özgü şartları çerçevesinde değerlendirilen kalemin niteliği veya büyüklüğü ya da bunların birlikte etkisi[21] yer alır. Dolayısıyla önemlilik muhakemelerinin yapılması hem nicel hem nitel değerlendirmeleri içerir. İşletmenin yalnızca sayısal rehberlere dayanması veya önemlilik için tek tip nicel bir eşik uygulaması uygun değildir (bakınız: paragraf 53-55).

42 Aşağıdaki paragraflarda, bir bilgi kaleminin hangi durumlarda önemli olduğunun belirlenmesine yardımcı olmak amacıyla işletmenin kullanması gereken bazı yaygın "önemlilik faktörleri" açıklanmaktadır. Bu faktörler şu kategorilerde düzenlenmiştir:

(a) nicel faktörler ve

(b) nitel faktörler — işletmeye özgü veya dışsal.

---

20 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 1.4.

21 Bakınız: TFRS 18 Ek A ve paragraf B2.

43 Adım 2'nin çıktısı, ön nitelikte bir önemli bilgi setidir. Sunum ve açıklama bakımından bu çıktı; işletmenin finansal tablolarında hangi bilgileri ve ne kadar ayrıntıyla[22] sunması gerektiğine ilişkin kararları içerir. Buna, işletmenin finansal tablolarda hangi uygun birleştirme düzeylerini kullanacağının belirlenmesi de dâhildir. Finansal tablolara alma ve ölçüm bakımından Adım 2'nin çıktısı ise finansal tablolara alınmaması veya başka bir şekilde yanlış sunulması durumunda asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek bilgilerin belirlenmesini içerir.

Nicel faktörler

44 İşletme, bir bilginin nicel olarak önemli olup olmadığını genellikle işlemin, diğer olay veya koşulun etkisinin büyüklüğünü işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarına ilişkin ölçütlerle karşılaştırarak değerlendirir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken yalnızca temel finansal tablolarına aldığı etkinin büyüklüğünü değil, aynı zamanda asli kullanıcıların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarına ilişkin genel algısını sonuçta etkileyebilecek finansal tablolara alınmamış kalemleri de (örneğin koşullu yükümlülükler veya koşullu varlıklar) dikkate alır. İşletmenin, söz konusu etkinin; işleme, diğer olay veya koşula ilişkin bilginin asli kullanıcıların işletmeye kaynak sağlama kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek büyüklükte olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

45 İşletmenin bu nicel değerlendirmeyi hangi ölçütlere göre yapacağını belirlemesi muhakeme gerektirir. Bu muhakeme, işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcılarının hangi ölçütlerle özellikle ilgilendiğine bağlıdır. Örnekler arasında işletmenin hasılatına, kârlılığına, finansal durum oranlarına ve nakit akışlarına ilişkin ölçütler yer alır.

Nitel faktörler

46 Bu Uygulama Bildiriminin amaçları bakımından nitel faktörler, işletmenin işlemlerine, diğer olay veya koşullarına ya da bunların bağlamına ilişkin olan ve mevcut olmaları hâlinde bilginin işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını etkileme olasılığını artıran özelliklerdir. Bir nitel faktörün yalnızca mevcut olması bilginin mutlaka önemli olduğu anlamına gelmez ancak asli kullanıcıların söz konusu bilgiye olan ilgisini artırması muhtemeldir.

47 İşletme önemlilik muhakemesinde bulunurken hem işletmeye özgü hem de dışsal nitel faktörleri dikkate alır. Bu faktörler aşağıdaki paragraflarda ayrı ayrı açıklanmıştır. Bununla birlikte uygulamada işletmenin bunları birlikte değerlendirmesi gerekebilir.

48 İşletmeye özgü nitel faktör, işletmenin bir işleminin, diğer olayının veya koşulunun özelliğidir. Bu tür faktörlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir ancak örnekler bunlarla sınırlı değildir:

(a) işletmenin ilişkili bir tarafının işleme dâhil olması

22 Bakınız: TFRS 18 paragraf 42.

(b) bir işlemin veya diğer olay ya da koşulun olağan dışı veya standart dışı özellikler taşıması veya

(c) eğilimlerde beklenmeyen dalgalanmalar veya beklenmeyen değişiklikler. Bazı şartlarda işletme, finansal tablolarında sunulan önceki dönem tutarına kıyasla beklenmeyen değişim nedeniyle nicel olarak önemsiz bir tutarı önemli olarak değerlendirebilir.

49 Bir bilginin işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcıları bakımından ihtiyaca uygunluğu, işletmenin faaliyet gösterdiği bağlamdan da etkilenebilir. Dışsal nitel faktör, işletmenin işleminin, diğer olayının veya koşulunun gerçekleştiği bağlama ilişkin olan ve mevcut olması hâlinde bilginin asli kullanıcıların kararlarını etkileme olasılığını artıran bir özelliktir. İşletmenin bağlamına ilişkin dışsal nitel faktörleri gösterebilecek özellikler arasında işletmenin coğrafi konumu, faaliyet gösterdiği sektör veya işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomi ya da ekonomilerin durumu yer alabilir ancak bunlar bu örneklerle sınırlı değildir.

50 Dışsal nitel faktörlerin niteliği gereği, aynı bağlamda faaliyet gösteren işletmeler birden çok ortak dışsal nitel faktöre sahip olabilir. Ayrıca dışsal nitel faktörler zaman içinde sabit kalabilir veya değişebilir.

51 Bazı şartlarda, işletmenin sektöründeki diğer işletmelerin maruz kaldığı bir riske maruz kalmaması, asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyebilecek bir olgu olabilir. Başka bir ifadeyle, söz konusu özel riske maruz kalınmadığına ilişkin bilgi önemli bilgi olabilir.

Nitel ve nicel faktörlerin etkileşimi

52 İşletme, bir veya daha fazla önemlilik faktörüne dayanarak bir bilgi kalemini önemli olarak belirleyebilir. Genel olarak, belirli bir bilgi kalemi açısından ne kadar fazla faktör geçerliyse veya söz konusu faktörler ne kadar ciddiyse bilgi kaleminin önemli olma olasılığı da o kadar yüksektir.

53 Önemlilik faktörleri arasında bir hiyerarşi bulunmamakla birlikte, bir bilgi kaleminin önce nicel açıdan değerlendirilmesi, önemlilik değerlendirmesinde etkin bir yaklaşım olabilir. İşletme, bir bilgi kalemini yalnızca işlem, diğer olay veya koşulun etkisinin büyüklüğüne dayanarak önemli olarak belirlerse, bu bilgi kalemini diğer önemlilik faktörleri bakımından ayrıca değerlendirmesi gerekmez. Bu şartlarda nicel bir eşik -büyüklük değerlendirmesinde kullanılan ölçütlerden birinin belirli bir düzeyi, oranı veya tutarı- önemlilik muhakemesinde yardımcı bir araç olabilir. Bununla birlikte, yalnızca nicel değerlendirme bir bilgi kaleminin önemli olmadığı sonucuna varmak için her zaman yeterli değildir. İşletme ayrıca nitel faktörlerin mevcut olup olmadığını değerlendirmelidir.

54 Bir nitel faktörün bulunması, nicel değerlendirmede kullanılan eşikleri düşürür. Nitel faktörler ne kadar önemliyse, nicel eşik değerler de o kadar düşük olacaktır. Bununla birlikte bazı durumlarda işletme, nitel faktörler mevcut olmasına rağmen, bir bilgi kaleminin finansal tablolar üzerindeki etkisi asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyemeyecek kadar küçük olduğu için bilginin önemli olmadığına karar verebilir.

55 Diğer bazı şartlarda, bir bilgi kaleminin büyüklüğünden bağımsız olarak asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilir; nicel eşik sıfıra kadar dahi düşebilir. Bu durum, bir işlem, diğer olay veya koşula ilişkin bilginin işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcıları tarafından çok yakından incelendiği durumlarda ortaya çıkabilir. Ayrıca nicel bir değerlendirme her zaman mümkün değildir; sayısal olmayan bilgiler yalnızca nitel açıdan değerlendirilebilir.

Örnek I- Önemli olarak değerlendirilen ilişkili taraf işlemi bilgisi

Arka plan

İşletme, kârlılık ölçütlerini finansal tablolarının asli kullanıcılarının özellikle ilgilendiği ölçütler olarak belirlemiştir. Cari raporlama döneminde işletme ABC Şirketi ile beş yıllık bir sözleşme imzalamıştır. ABC Şirketi, yıllık bir ücret karşılığında işletmenin ofislerine bakım hizmeti sağlayacaktır. ABC Şirketi, işletmenin kilit yönetici personelinden biri tarafından kontrol edilmektedir. Dolayısıyla ABC Şirketi işletmenin ilişkili tarafıdır.

Uygulama

TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları*, dönem içinde gerçekleşen her bir ilişkili taraf işlemi için işletmenin ilişkili taraf ilişkisinin niteliğini ve kullanıcıların söz konusu ilişkinin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkisini anlamaları için gerekli olan, taahhütler dâhil işlem ve mevcut bakiyelere ilişkin bilgileri açıklamasını gerektirir.

İşletme finansal tablolarını hazırlarken ABC Şirketi ile gerçekleştirilen işleme ilişkin bilginin önemli olup olmadığını değerlendirmiştir.

İşletme değerlendirmesine nicel açıdan başlamış ve ilişkili taraf işleminin etkisini işletmenin kârlılık ölçütleriyle karşılaştırmıştır. İşletme, ilişkili taraf işleminin etkisinin başlangıçta salt nicel açıdan önemli olmadığı sonucuna vardıktan sonra, herhangi bir nitel faktörün mevcut olup olmadığını ayrıca değerlendirmiştir.

Kurulun TMS 24'ü geliştirirken belirttiği üzere, ilişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların yapmayacağı işlemlere girebilir ve işlemler ilişkili olmayan taraflarla aynı tutarlarda gerçekleşmeyebilir.

İşletme, bakım sözleşmesinin ilişkili bir tarafla yapılmış olmasının, söz konusu işleme ilişkin bilginin asli kullanıcıların kararlarını etkileme olasılığını artıran bir özellik olduğunu belirlemiştir.

devamı...

...devamı

İşletme daha sonra, işlemin ilişkili bir tarafla gerçekleştirilmiş olmasıyla birlikte değerlendirildiğinde işlemin etkisinin asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyip etkileyemeyeceğini belirlemek için işlemi nicel açıdan yeniden değerlendirmiştir. Başka bir ifadeyle, nitel bir faktörün bulunması nicel eşiği düşürmüştür. İşlemin ilişkili bir tarafla yapılmış olmasını dikkate alan işletme, etkinin asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek kadar büyük olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla işletme, ABC Şirketi ile gerçekleştirilen işleme ilişkin bilgiyi önemli olarak değerlendirmiş ve bu bilgiyi finansal tablolarında açıklamıştır.

Örnek J — Önemli olmadığı sonucuna varılan ilişkili taraf işlemi bilgisi

Arka plan

İşletme, kârlılık ölçütlerini finansal tablolarının asli kullanıcılarının özellikle ilgilendiği ölçütler olarak belirlemiştir. İşletmenin geniş bir araç filosu vardır. Cari raporlama döneminde işletme, neredeyse tamamen amorti edilmiş bir aracı DEF Şirketine satmıştır. İşletme aracı, piyasa değeri ve defter değeriyle uyumlu toplam bir bedel karşılığında devretmiştir. DEF Şirketi işletmenin kilit yönetici personelinden biri tarafından kontrol edilmektedir. Dolayısıyla DEF Şirketi işletmenin ilişkili tarafıdır.

Uygulama

İşletme finansal tablolarını hazırlarken DEF Şirketi ile gerçekleştirilen işleme ilişkin bilginin önemli olup olmadığını değerlendirmiştir.

Örnek I'de olduğu gibi işletme değerlendirmesine nicel açıdan başlamış ve ilişkili taraf işleminin etkisini işletmenin kârlılık ölçütleriyle karşılaştırmıştır. İlişkili taraf işleminin etkisinin başlangıçta salt nicel açıdan önemli olmadığı sonucuna vardıktan sonra işletme, herhangi bir nitel faktörün mevcut olup olmadığını ayrıca değerlendirmiştir.

İşletme aracı piyasa değeri ve defter değeriyle uyumlu toplam bir bedel karşılığında devretmiştir. Bununla birlikte işletme, aracın ilişkili bir tarafa satılmış olmasının söz konusu işleme ilişkin bilginin asli kullanıcıların kararlarını etkileme olasılığını artıran bir özellik olduğunu belirlemiştir.

İşletme işlemi nicel açıdan yeniden değerlendirmiş ancak ilişkili bir tarafla gerçekleştirilmiş olmasıyla birlikte değerlendirildiğinde dahi etkisinin asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenemeyecek kadar küçük olduğu sonucuna varmıştır. Dolayısıyla DEF Şirketi ile gerçekleştirilen işleme ilişkin bilginin önemli olmadığı sonucuna varılmış ve işletmenin finansal tablolarında açıklanmamıştır.

Örnek K — Dışsal nitel faktörlerin önemlilik muhakemeleri üzerindeki etkisi

Arka plan

Uluslararası bir banka, ulusal ekonomisi ciddi finansal güçlükler yaşayan bir ülkeden kaynaklanan çok küçük tutarda borçlanma aracı bulundurmaktadır. İşletmeyle aynı sektörde faaliyet gösteren diğer uluslararası bankalar ise söz konusu ülkeden kaynaklanan önemli tutarda borçlanma aracı bulundurmakta ve bu nedenle o ülkedeki finansal güçlüklerden önemli ölçüde etkilenmektedir.

Uygulama

TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar* paragraf 31, işletmenin raporlama dönemi sonunda maruz kaldığı finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliğini ve düzeyini finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmesine imkân veren bilgileri açıklamasını gerektirir.

Banka, finansal tablolarını hazırlarken söz konusu ülkeden kaynaklanan çok küçük tutarda borçlanma aracı bulundurmasının önemli bilgi olup olmadığını değerlendirmiştir.

Banka bu değerlendirmeyi yaparken, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer uluslararası bankaların söz konusu borca maruz kalma düzeyini dikkate almıştır (dışsal nitel faktör).

Bu şartlarda, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer uluslararası bankalar söz konusu ülkeden kaynaklanan önemli tutarda borçlanma aracı bulundururken bankanın bu ülkeden kaynaklanan çok küçük tutarda borçlanma aracı bulundurması (hatta hiç bulundurmaması), işletmenin asli kullanıcılarına yönetimin bankanın kaynaklarını o ülkedeki ekonomik koşulların olumsuz etkilerinden korumada ne kadar etkin olduğuna ilişkin faydalı bilgi sağlar.

Banka, söz konusu borca maruz kalmamasına ilişkin bilgiyi önemli olarak değerlendirmiş ve bu bilgiyi finansal tablolarında açıklamıştır.

Adım 3 — Düzenleme

56 Bilginin açık ve özlü biçimde sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar.[23] İşletme, bilgiyi nasıl açık ve özlü biçimde aktaracağına karar verirken muhakemede bulunur. Örneğin işletme, Adım 2'de belirlenen önemli bilgiyi aşağıdaki biçimde düzenleyerek açık ve özlü biçimde iletme olasılığını artırır:

(a) önemli hususları öne çıkarmak;

(b) bilgiyi işletmenin kendi şartlarına uyarlamak;

(c) önemli bilgileri dışarıda bırakmadan ve finansal tabloların uzunluğunu gereksiz yere artırmadan, işletmenin işlemlerini, diğer olaylarını ve koşullarını mümkün olduğunca sade ve doğrudan anlatmak;

23 Bakınız: *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* paragraf 2.34.

(d) farklı bilgi parçaları arasındaki ilişkileri vurgulamak;

(e) bilgiyi türüne uygun bir formatta, örneğin tablo veya açıklayıcı metin biçiminde sunmak;

(f) bilgiyi, mümkün olduğu ölçüde işletmeler arasında ve raporlama dönemleri arasında karşılaştırılabilirliği en üst düzeye çıkaracak şekilde sunmak;

(g) finansal tabloların farklı bölümlerinde bilgilerin tekrarlanmasını önlemek veya en aza indirmek ve

(h) önemli bilgilerin önemsiz bilgiler tarafından gizlenmemesini sağlamak.

57 Bilginin açık olmayan bir biçimde düzenlenmesi, finansal tabloları asli kullanıcılar açısından daha az anlaşılabilir hâle getirir. Benzer şekilde, işletmenin farklı nitelik veya işlevlere sahip önemli kalemleri birleştirmesi ya da önemli bilgiyi,[24] örneğin aşırı miktarda önemsiz bilgiyle gizlemesi finansal tabloların anlaşılabilirliğini azaltır.

58 Ayrıca işletme, bir bilgi kalemini temel finansal tablolarda ayrı olarak sunup sunmayacağına, diğer bilgilerle birleştirip birleştirmeyeceğine veya dipnotlarda açıklayıp açıklamayacağına karar verirken temel finansal tablolar ile dipnotların farklı rollerini dikkate alır.

59 Adım 3'ün çıktısı taslak finansal tablolardır.

Adım 4 — gözden geçir

60 İşletmenin, bir bilginin finansal tabloların bütünü bağlamında hem tek başına hem de diğer[25] bilgilerle birlikte önemli olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Bir bilginin tek başına önemli olmadığı sonucuna varılsa dahi, tam bir finansal tablolar setindeki diğer bilgilerle birlikte ele alındığında önemli olabilir.

61 İşletme taslak finansal tablolarını gözden geçirirken, tüm önemli bilgilerin finansal tablolarda sunulup sunulmadığını ve uygun ölçüde öne çıkarılıp çıkarılmadığını belirlemek için işlemlerine, diğer olaylarına ve koşullarına ilişkin bilgi ve deneyiminden yararlanır.

62 Bu gözden geçirme, işletmeye sunulan bilgiyi daha geniş bir bakış açısıyla ve toplu olarak değerlendirme fırsatı verir. Böylece işletme; finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının genel görünümünü dikkate alabilir. İşletme bu gözden geçirmeyi yaparken ayrıca aşağıdakileri değerlendirir:

(a) farklı bilgi kalemleri arasındaki ilgili tüm ilişkilerin belirlenip belirlenmediği. Bilgiler arasında yeni ilişkilerin belirlenmesi, bu bilginin ilk kez önemli olarak değerlendirilmesine yol açabilir.

---

24 Bakınız: TFRS 18 paragraf 41.

25 Bakınız: TFRS 18 Ek A ve paragraf B2.

(b) tek başına önemsiz olan bilgi kalemlerinin birlikte değerlendirildiğinde asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyip etkileyemeyeceği.

(c) finansal tablolardaki bilgilerin etkili ve anlaşılabilir biçimde aktarılıp aktarılmadığı ve önemli bilgilerin gizlenmesini önleyecek şekilde düzenlenip düzenlenmediği.

(d) finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun biçimde sunup sunmadığı.[26]

63 Gözden geçirme aşağıdaki sonuçlara yol açabilir:

(a) finansal tablolarda ilave bilgi sunulması;

(b) daha önce önemli olarak belirlenen bilgilerin daha ayrıntılı biçimde ayrıştırılması;

(c) önemli bilgilerin gizlenmesini önlemek amacıyla daha önce önemsiz olarak belirlenen bilgilerin finansal tablolardan çıkarılması; veya

(d) bilgilerin finansal tablolar içinde yeniden düzenlenmesi.

64 Adım 4'teki gözden geçirme, işletmenin Adım 2'de yaptığı değerlendirmeyi sorgulamasına ve bu değerlendirmeyi yeniden yapmaya karar vermesine de yol açabilir. Adım 2'deki değerlendirmeyi yeniden yapması sonucunda işletme, daha önce önemli olarak belirlenen bilginin aslında önemsiz olduğu sonucuna varabilir ve bu bilgiyi finansal tablolardan çıkarabilir.

65 Adım 4'ün çıktısı nihai finansal tablolardır.

Belirli konular

Önceki döneme ilişkin bilgiler

66 İşletme, finansal tablolarda sunulan önceki döneme ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere tam bir finansal tablolar[27] seti üzerinde önemlilik muhakemelerinde bulunur.

67 TFRS'ler, işletmenin cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar için bir önceki döneme ilişkin bilgileri sunmasını[28] gerektirir. Ayrıca Standartlar, cari dönem finansal tablolarının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması hâlinde, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgiler bakımından da önceki dönem[29] bilgilerini sunmasını gerektirir. Son olarak Standartlar, asgari olarak iki finansal durum tablosu, iki kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki kâr veya zarar tablosu (ayrı sunuluyorsa), iki

26 Bakınız: TMS 8 paragraf 6A.

27 Bu Uygulama Bildirimi'nde, finansal tablolar birden fazla önceki döneme ilişkin tutar ve açıklama içeriyorsa "önceki dönem" ifadesi "önceki dönemler" olarak okunmalıdır.

28 TFRS'lerin aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar hariç. Bakınız: TFRS 18 paragraf 31.

29 Bakınız: TFRS 18 paragraf 31.

nakit akış tablosu, iki özkaynak değişim tablosu ve ilgili dipnotların[30] sunulmasını gerektirir. Bunlar Standartların belirlediği asgari karşılaştırmalı bilgilerdir.[31]

68 Önceki dönem bilgilerinin cari dönem finansal tabloları bakımından önemli olup olmadığının değerlendirilmesi, işletmenin:

(a) önceki dönem finansal tablolarında sunulandan daha fazla önceki dönem bilgisi sunmasına (bakınız: paragraf 70) veya

(b) önceki dönem finansal tablolarında sunulandan daha az önceki dönem bilgisi sunmasına (bakınız: paragraf 71) yol açabilir.

69 İşletme, cari dönem finansal tablolarında hangi önceki dönem bilgilerini sunacağına karar verirken finansal tablolarda sunulacak önceki dönem bilgilerine ilişkin yerel mevzuat ve düzenlemeleri de dikkate almalıdır. Yerel mevzuat veya düzenlemeler, işletmenin Standartların gerektirdiği asgari karşılaştırmalı bilgilere ek önceki dönem bilgilerini finansal tablolarda sunmasını zorunlu tutabilir. Standartlar bu tür ilave bilgilerin dâhil edilmesine izin verir; ancak bunların Standartlara uygun olarak hazırlanmasını ve önemli bilgileri[32] gizlememesini gerektirir. Bununla[33] birlikte, TFRS'lere uygunluk beyanında bulunmak isteyen işletme, yerel mevzuat ve düzenlemeler aksine izin verse dahi Standartların gerektirdiğinden daha az bilgi sunamaz.

Daha önce sunulmamış önceki dönem bilgileri

70 İşletme, söz konusu bilgiler önceki dönem finansal tablolarında sunulmuş olsun veya olmasın, cari dönem[34] finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olan önceki dönem bilgilerini sunmak zorundadır. Bu hüküm, önceki dönem bilgisinin önceki dönem finansal tablolarında daha önce sunulmuş olmasına bağlı değildir. Dolayısıyla, cari dönem finansal tablolarının asli kullanıcılar tarafından anlaşılması için gerekli olması hâlinde, daha önce dâhil edilmemiş önceki dönem bilgilerinin finansal tablolara dâhil edilmesi gerekir.

---

30 Bakınız: TFRS 18 paragraf 32.

31 TFRS 18 paragraf 10(g) ayrıca, işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması, finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi veya TFRS 18 paragraf 37-40 uyarınca kalemleri yeniden sınıflandırması hâlinde, önceki dönemin başlangıcı itibarıyla bir finansal durum tablosu sunmasını gerektirir.

32 Bakınız: TFRS 18 paragraf B14.

33 Bakınız: TFRS 18 paragraf 41 ve TFRS 18 *Karar Gerekçeleri* paragraf BC73.

34 Bakınız: TFRS 18 paragraf 31.

Örnek L — Daha önce sunulmamış önceki dönem bilgisi

Arka plan

Önceki dönemde işletmenin çok küçük tutarda borcu bulunmaktaydı. Bu borca ilişkin bilginin önceki dönemde uygun biçimde değerlendirilerek önemli olmadığı sonucuna varılmış ve bu nedenle işletme, *TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar* paragraf 39(a) uyarınca normalde açıklanması gerekecek sözleşmeye dayalı vadelerinin kalan kısmını gösteren bir vade analizi veya diğer bilgileri açıklamamıştır.

Cari dönemde işletme yüksek tutarda borçlanma gerçekleştirmiştir. İşletme, borcun vadesine ilişkin bilginin önemli olduğu sonucuna varmış ve cari dönem finansal tablolarında bunu tablo biçiminde açıklamıştır.

Uygulama

İşletme, finansal tablolara önceki döneme ilişkin bir borç vade analizinin dâhil edilmesinin, asli kullanıcıların cari dönem finansal tablolarını anlamaları için gerekli olduğu sonucuna varabilir. Bu şartlarda, önceki dönemde mevcut borç bakiyelerinin vadelerine ilişkin metin biçiminde bir açıklama yeterli olabilir.

Önceki dönem bilgilerinin özetlenmesi

71 Finansal tabloların hazırlanmasını veya bağımsız denetimini etkileyen yerel mevzuat ve düzenlemelere uyum için gerekli olduğu ölçü dışında, işletme önceki dönem finansal tablolarında sunulan tüm bilgileri cari dönem finansal tablolarında otomatik olarak yeniden sunmaz. Bunun yerine işletme, asli kullanıcıların cari dönem finansal tablolarını anlamaları için gerekli bilgileri koruyarak önceki dönem bilgilerini özetleyebilir.

Örnek M — Önceki dönem bilgilerinin özetlenmesi

Arka plan

İşletme, önceki dönem finansal tablolarında o dönemde bir karşılığın muhasebeleştirilmesine yol açan hukuki bir ihtilafa ilişkin ayrıntıları açıklamıştır. TMS *37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca işletme, söz konusu ihtilafla ilgili olası nakit çıkışlarının miktar ve zamanlamasına ilişkin belirsizlikleri, gelecekteki olaylara ilişkin önemli varsayımlarla birlikte ayrıntılı biçimde açıklamıştır.

Belirsizliklerin büyük bölümü cari dönemde ortadan kalkmış ve yükümlülük henüz ödenmemiş olsa da bir mahkeme kararı, işletmenin finansal tablolarında daha önce muhasebeleştirdiği tutarı teyit etmiştir.

İşletme, ilgili yerel mevzuatı, düzenlemeleri ve diğer raporlama hükümlerini dikkate almış ve cari dönem finansal tablolarına önceki dönem bilgilerinin dâhil edilmesine ilişkin yerel olarak öngörülmüş bir yükümlülük bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Uygulama

Bu şartlarda işletmenin, TFRS'lerdeki hükümler temelinde, önceki dönem finansal tablolarında hukuki ihtilaf hakkında sunduğu tüm bilgileri cari dönem finansal tablolarında yeniden sunması gerekmeyebilir. Belirsizliklerin çoğu çözümlendiğinden, cari dönem finansal tablo kullanıcılarının artık bu belirsizliklere ilişkin ayrıntılı bilgiye ihtiyacı olmayabilir. Bunun yerine, belirsizliklere ilişkin bilgiler özetlenebilir ve cari dönemdeki olay ve şartları ve daha önce raporlanan belirsizliklerin çözümlenmesini yansıtacak şekilde güncellenebilir.

Hatalar

72 Hatalar, mevcut olan veya makul olarak elde edilmesi beklenebilecek güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan, işletmenin finansal tablolarındaki eksiklikler ve yanlışlıklardır[35]. Önemli hatalar, tek başına veya topluca, asli kullanıcıların söz konusu finansal tablolar temelinde aldığı kararları makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek hatalardır. Hatalar, temel finansal tablolarda veya dipnotlarda raporlanan tutarları etkileyebileceği gibi dipnotlarda açıklanan sayısal olmayan bilgileri de etkileyebilir.

73 İşletme, TFRS'lere uyumu sağlamak için tüm önemli hataları ve ayrıca finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını belirli bir şekilde göstermek amacıyla yapılmış önemsiz hataları düzeltmek zorundadır. İşletme[36], hatanın nasıl düzeltileceğine ilişkin rehberlik için TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'a başvurmalıdır.

35 Bakınız: TMS 8 paragraf 5 (geçmiş dönem hatalarının tanımından türetilmiştir).

36 Bakınız: TMS 8 paragraf 41.

74 Belirli bir sunumu elde etmek amacıyla bilinçli olarak yapılmamış önemsiz hataların, TFRS'lere uyumu sağlamak için düzeltilmesi gerekmez. Bununla birlikte, finansal tablolar hazırlanırken tüm hataların (önemsiz olanlar dâhil) düzeltilmesi, önemsiz hataların raporlama dönemleri boyunca birikerek önemli hâle gelme riskini azaltır.

75 İşletme, bir hatanın önemli olup olmadığını önemlilik sürecinin açıklamasında belirtilen aynı değerlendirmeleri uygulayarak belirler. Hatalara ilişkin önemlilik muhakemeleri hem nicel hem de nitel değerlendirmeleri içerir. İşletme, yanlış verilmesi veya verilmemesi hâlinde asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek bilgiyi belirler (önemlilik süreci Adım 1 ve Adım 2'de açıklandığı gibi). İşletme ayrıca belirlenen hataların topluca önemli olup olmadığını da değerlendirir (önemlilik süreci Adım 4'te açıklandığı gibi).

76 Bir hatanın tek başına önemli olmadığı sonucuna varılsa dahi, diğer bilgilerle birlikte ele alındığında önemli kabul edilebilir. Bununla birlikte genel olarak, bir hata işletmenin finansal tabloları açısından tek başına önemli olarak değerlendirilmişse, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını ters yönde etkileyen başka hataların bulunması bu hatayı önemsiz hâle getirmez ve hatanın düzeltilmesi gereğini ortadan kaldırmaz.

Örnek N- Hataların tek başına ve toplu olarak değerlendirilmesi

Arka plan

İşletme, kârlılık ölçütlerini finansal tablolarının asli kullanıcılarının özellikle ilgilendiği ölçütler olarak belirlemiştir. Cari raporlama döneminde işletme aşağıdakileri muhasebeleştirmiştir:

(a) muhasebeleştirilmemesi gereken PB100 tutarında bir gider tahakkuku. Bu tahakkuk "hizmet maliyeti" kalemini etkilemiştir.

(b) önceki dönemde muhasebeleştirilen ve cari dönemde iptal edilmemesi gereken PB80 tutarında bir karşılığın iptali. Bu iptal "diğer faaliyet gelirleri (giderleri)" kalemini etkilemiştir.

Uygulama

İşletme, bu hataların finansal tabloları bakımından önemli olup olmadığını değerlendirirken herhangi bir nitel faktör belirlememiş ve dolayısıyla önemlilik muhakemesini yalnızca nicel açıdan yapmıştır. İşletme, kâr üzerindeki etkileri nedeniyle her iki hatanın da tek başına önemli olduğu sonucuna varmıştır.

devamı...

...devamı

Bu koşullarda, hataların nicel etkisini net esasına göre, yani giderlerin PB20 fazla gösterilmesi şeklinde değerlendirmek ve bu nedenle belirlenen hataların düzeltilmesine gerek olmadığı sonucuna varmak uygun değildir. Bir hata işletmenin finansal tabloları bakımından tek başına önemli olarak değerlendirilmişse, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını ters yönde etkileyen başka hataların bulunması düzeltme gereğini ortadan kaldırmaz ve hatayı önemsiz hâle getirmez.

Not: Bu örnekte para tutarları "para birimi" (PB) olarak gösterilmiştir.

Birikimli hatalar

77 İşletme, birden fazla raporlama dönemi boyunca, hem önceki dönemlerin her birinde ayrı ayrı hem de önceki dönemlerin tamamı için birikimli olarak önemsiz olan hatalar biriktirebilir. Birden fazla dönemde birikmiş ve düzeltilmemiş hatalar bazen "birikimli hatalar" olarak adlandırılır.

78 İşletmenin önceki dönem finansal tablolarındaki birikimli hatalara ilişkin olarak, bu tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte yaptığı önemlilik muhakemelerinin, işletme aşağıdaki nitelikte bir bilgiyi kullanmamış veya yanlış kullanmış olmadıkça sonraki dönemlerde yeniden ele alınması gerekmez:

(a) söz konusu dönemlere ilişkin finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan ve

(b) söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul bir şekilde beklenebilecek bilgi.[37]

79 İşletme, birikimli bir hatanın cari dönem finansal tabloları bakımından önemli hâle gelip gelmediğini değerlendirirken, cari dönemde aşağıdakilerden birinin gerçekleşip gerçekleşmediğini dikkate alır:

(a) işletmenin koşullarının değişmesi ve bunun cari dönem için farklı bir önemlilik değerlendirmesine yol açması veya

(b) cari döneme ait bir hatanın birikimli hataya eklenerek daha fazla birikim yaratması.

80 Birikimli hatalar cari dönem finansal tabloları bakımından önemli hâle gelmişse işletme bunları düzeltmek zorundadır.

37 Bakınız: TMS 8 paragraf 5.

Örnek O — Birikimli hataların cari dönemde değerlendirilmesi

Arka plan

İşletme üç yıl önce bir tesis satın almıştır. Tesisin yararlı ömrü 50 yıl, kalıntı değeri ise tesis maliyetinin yüzde 20'sidir. İşletme tesisi üç yıl önce kullanmaya başlamış, ancak tesis için hiçbir amortisman muhasebeleştirmemiştir (birikimli hata). İşletme önceki her dönemde, tesis için amortisman ayırmama hatasının söz konusu döneme ait finansal tablolar bakımından hem tek başına hem de birikimli olarak önemli olmadığı yönünde değerlendirmede bulunmuştur. Önceki dönemlerde yapılan önemlilik muhakemelerinin yanlış olduğuna dair bir gösterge bulunmamaktadır.

Cari dönemde işletme tesis için amortisman ayırmaya başlamıştır.

Aynı dönemde işletmenin kârlılığında önemli bir azalma meydana gelmiştir (Uygulama Bildirimi paragraf 79(a) belirtilen türde bir koşul değişikliği).

Uygulama

İşletme cari dönem finansal tablolarını hazırlarken önemlilik muhakemesinde bulunmuş ve birikimli hatanın cari dönem finansal tabloları bakımından önemli olduğu sonucuna varmıştır.

Bu durumda işletmenin önceki dönemlerde yaptığı önemlilik değerlendirmelerini yeniden ele alması gerekmez. Bununla birlikte, birikimli hata cari dönemde cari dönem finansal tabloları bakımından önemli hâle geldiğinden, işletmenin hatayı düzeltmek için TMS 8 hükümlerini uygulaması gerekir.

Kredi sözleşmesi şartlarına ilişkin bilgiler

81 İşletme, bir kredi sözleşmesi şartının varlığına ve şartlarına veya bu şartın ihlal edilmesine ilişkin bilginin önemli olup olmadığını, söz konusu bilginin finansal tablolarda sunulup sunulmayacağına karar vermek amacıyla değerlendirir. Bu değerlendirme, diğer bilgiler için yapılan önemlilik değerlendirmesiyle aynı şekilde yapılır; diğer bir ifadeyle, söz konusu bilginin asli kullanıcıların işletmenin finansal tablolarına dayanarak aldığı kararları makul ölçüde etkileyip etkileyemeyeceği dikkate alınır (bakınız: paragraf 33'ten başlayan "Dört adımlı önemlilik süreci").

82 Özellikle bir kredi sözleşmesi şartının mevcut olması durumunda işletme aşağıdaki iki hususu birlikte dikkate alır:

(a) İhlalin sonuçları, yani kredi şartı ihlalinin işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışları üzerinde olacak etkisi. Bu sonuçlar, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını, asli kullanıcıların kararlarını etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek şekilde etkileyecekse, kredi sözleşmesi şartının varlığına ve içeriğine ilişkin bilginin önemli olması muhtemeldir. Buna karşılık, ihlalin sonuçları finansal durumu, finansal performansı veya nakit akışlarını bu şekilde etkilemeyecekse, kredi sözleşmesi şartına ilişkin açıklama gerekli olmayabilir.

(b) İhlalin gerçekleşme olasılığı: Kredi sözleşmesi şartının ihlal edilme olasılığı ne kadar yüksekse, şartın varlığına ve şartlarına ilişkin bilginin önemli olma olasılığı da o kadar yüksektir.

83 Bir kredi sözleşmesi şartına ilişkin bilginin önemli olup olmadığı değerlendirilirken, paragraf 82(a)-82(b)'deki hususlar birlikte dikkate alınır. İhlalin sonuçları asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkileyebilecek olsa bile, ihlalin gerçekleşme olasılığı çok düşükse kredi sözleşmesi şartının varlığına ve şartlarına ilişkin bilgi önemli değildir.

Örnek P- Kredi sözleşmesi şartlarına ilişkin bilginin önemli olup olmadığının değerlendirilmesi

Arka plan

İşletme son beş yılda hızla büyümüş ve yakın zamanda bazı likidite sorunları yaşamıştır. Cari raporlama döneminde işletmeye uzun vadeli bir kredi verilmiştir. Kredi sözleşmesi, işletmenin her raporlama tarihinde ölçülmek üzere borcun özkaynağa oranını belirli bir eşiğin altında tutmasını gerektiren bir şart içermektedir (kredi sözleşmesi şartı). Kredi sözleşmesine göre borç/özkaynak oranı, işletmenin TFRS'lere uygun finansal tablolarında sunulan borç ve özkaynak tutarları esas alınarak hesaplanmalıdır. İşletmenin bu şartı ihlal etmesi hâlinde kredinin tamamı talep üzerine ödenebilir hâle gelir. İşletmenin finansal tablolarında kredi sözleşmesi şartlarını açıklaması herhangi bir yerel mevzuat veya düzenleme tarafından zorunlu tutulmamaktadır.

Uygulama

TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar* paragraf 31, işletmenin raporlama dönemi sonunda maruz kaldığı finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliğini ve düzeyini finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmesine imkân veren bilgileri açıklamasını gerektirir.

TFRS 18 paragraf B106 ise belirli şartlarda işletmenin, kredi sözleşmesi şartları içeren uzun vadeli yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde geri ödenebilir hâle gelme riskini finansal tablo kullanıcılarının anlamasına imkân verecek bilgileri dipnotlarda açıklamasını gerektirir.

İşletme finansal tablolarını hazırlarken, ihlalin hem sonuçlarını hem de gerçekleşme olasılığını dikkate alarak kredi sözleşmesi şartının varlığı ve şartlarına ilişkin bilginin önemli olup olmadığını değerlendirir.

Bu şartlarda işletme, yakın zamanda yaşadığı likidite sorununu da dikkate alarak, uzun vadeli kredinin geri ödeme planının hızlandırılmasının (kredi sözleşmesi şartının ihlal edilmesinin sonucu) işletmenin finansal durumunu ve nakit akışlarını asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek şekilde etkileyeceği sonucuna varmıştır.

İşletme ayrıca ihlalin gerçekleşme olasılığını da değerlendirmiştir.

devamı...

...devamı

Senaryo 1 — Kredi veren, işletmenin hazırladığı üç yıllık iş planını esas alarak ve tahmin edilen tutarlara yüzde 10 tolerans ekleyerek kredi sözleşmesi şartına ilişkin eşik değeri belirlemiştir.
Bu senaryoda işletme, geçmişte iş planlarını gerçekleştirmiş olmasına rağmen ihlal olasılığını çok düşük düzeyin üzerinde değerlendirmiştir. Bu nedenle kredi sözleşmesi şartının varlığına ve koşullarına ilişkin bilgi önemli olarak değerlendirilmiş ve işletmenin finansal tablolarında açıklanmıştır.
Senaryo 2 — Kredi veren, işletmenin hazırladığı üç yıllık iş planını esas alarak ve tahmin edilen tutarlara yüzde 200 tolerans ekleyerek kredi sözleşmesi şartına ilişkin eşik değeri belirlemiştir
Bu senaryoda işletme, geçmiş iş planlarını karşılama performansı ve kredi sözleşmesi şartı eşiğine dâhil edilen toleransın büyüklüğü temelinde ihlal olasılığını "çok düşük" olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle, kredi sözleşmesi şartının ihlalinin sonuçları işletmenin finansal durumunu ve nakit akışlarını asli kullanıcıların kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek şekilde etkileyecek olsa dahi işletme, kredi sözleşmesi şartının varlığına ve şartlarına ilişkin bilginin önemli olmadığı sonucuna varmıştır.

Ara dönem raporlamasında önemlilik muhakemeleri

84 İşletme, hem yıllık finansal tablolarını hem de TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama*'ya uygun olarak hazırlanan ara dönem finansal raporlarını hazırlarken önemlilik muhakemelerinde bulunur. Her iki durumda da işletme paragraf 29-65 açıklanan önemlilik sürecini uygulayabilir. İşletme, ara dönem finansal raporu bakımından, yıllık değerlendirmesinde dikkate aldığı önemlilik faktörlerinin aynısını kullanır. Bununla birlikte, ara dönem finansal raporunun kapsadığı dönem ile amacının yıllık finansal tablolardan farklı olduğunu göz önünde bulundurur.

85 İşletme ara dönem finansal raporuna ilişkin önemlilik muhakemesinde bulunurken raporun kapsadığı döneme odaklanır. Buna göre:

(a) ara dönem finansal raporundaki bilginin yıllık finansal verilere göre değil, ara dönem finansal verilerine göre önemli olup olmadığını değerlendirir.[38]

(b) önemlilik faktörlerini hem cari ara dönem verileri hem de birden fazla ara dönem bulunması hâlinde (örneğin üç aylık raporlamada) cari dönem başından ara dönem sonuna kadar olan veriler temelinde uygular.[39]

38 TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* paragraf 23 ve 25.

39 TMS 34 paragraf 20, işletmenin ara dönem finansal raporuna hem cari ara dönem hem de cari dönem başından ara dönem sonuna kadar olan dönem için kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarını dâhil etmesini gerektirir.

(c) yıllık finansal tablolar bakımından önemli olması beklenen bilgilerin ara dönem finansal raporunda sunulup sunulmayacağını değerlendirebilir. Ancak yıllık finansal tablolar bakımından önemli olması beklenen bir bilginin, ara dönem finansal raporu bakımından önemli olmaması hâlinde ara dönem finansal raporunda sunulması gerekmez.

Örnek Q- Yıllık finansal tablolar bakımından önemli olması beklenen bilgi

Arka plan

İşletme esas olarak kendi ülkesindeki bireysel müşterilere standartlaştırılmış ürünler satmaktadır. Raporlama döneminin ilk yarısında işletmenin hasılatının yüzde 98'i X Ürününün satışından elde edilmiştir. Kalan hasılat ise esas olarak, işletmenin yılın üçüncü çeyreğinde piyasaya sürmeyi planladığı yeni bir ürün hattı olan Y Ürününün pilot satışlarından elde edilmiştir. İşletme, Y Ürününden elde edilen hasılatın yıllık raporlama dönemi sonuna kadar önemli ölçüde artmasını ve Y Ürününün tüm yıllık döneme ait hasılatın yaklaşık yüzde 20'sini oluşturmasını beklemektedir.

Uygulama

TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* paragraf 114, işletmenin müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılat ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğinin iktisadi faktörlerden nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayırmasını gerektirir.

İşletme, Y Ürününden elde edilen hasılat tutarını ara dönem açısından önemli hâle getiren herhangi bir nitel faktör belirlememiştir.

Bu şartlarda işletme, hasılatın ürün hatlarına göre ayrıştırılmasına ilişkin bilginin ara dönem finansal raporu bakımından önemli olmadığı sonucuna varmış ve bu bilgiyi açıklamamıştır. Sonraki yıllık finansal tablolarda daha yüksek düzeyde ayrıştırmanın gerekli olması beklense bile, işletmenin ara dönem finansal raporunu hazırlarken hasılatını ürün hatlarına göre ayrıştırması zorunlu değildir. Başka bir ifadeyle, işletme ürün hatlarına göre hasılat bilgisinin yıllık finansal tablolar bakımından önemli olmasını beklese dahi bu durum işletmenin ara dönem finansal raporunu hazırlarken yaptığı önemlilik değerlendirmesini etkilemez.

86 Benzer şekilde işletme, yalnızca ara dönem finansal raporu bakımından önemli olan bir bilgiyi yıllık finansal tablolarda sunup sunmayacağını değerlendirebilir. Ancak bir bilgi ara dönem finansal raporu bakımından önemli olsa bile, yıllık finansal tablolar bakımından önemli değilse daha sonra yıllık finansal tablolarda sunulması veya açıklanması gerekmez.

Örnek R- Yalnızca ara dönem finansal raporu bakımından önemli olan bilgi

Arka plan

İşletme, kârlılık ve nakit akışı ölçütlerini finansal tablolarının asli kullanıcılarının özellikle ilgilendiği ölçütler olarak belirlemiştir. Ara dönemde işletme, tehlikeli kimyasalların üretimi ve depolanmasına ilişkin çevre düzenlemelerine uyabilmek için yeni bir kimyasal işleme süreci tesis etmiştir. Bu maddi duran varlık (MDV) kalemi, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* paragraf 11 uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını karşılamaktadır.

Uygulama

TMS 16 paragraf 74(b), bir MDV kaleminin inşası sırasında o kalemin defter değerine dâhil edilen harcamaların açıklanmasını gerektirir.

İşletme ara dönem finansal raporunu hazırlarken, kimyasal işleme sürecinin defter değerine dâhil edilen harcamalara ilişkin bilgiyi hem nicel hem nitel açıdan değerlendirmiş, bu bilginin ara dönem finansal raporu bakımından önemli olduğu sonucuna varmış ve açıklamıştır.

İşletme yıllık raporlama döneminin ikinci yarısında kimyasal işleme sürecine ilişkin ilave bir harcamaya katlanmamıştır. İşletme yıllık finansal tablolarını hazırlarken, kimyasal işleme sürecinin defter değerine dâhil edilen harcamayı yıllık kârlılık ve nakit akışı ölçütleriyle karşılaştırmış ve söz konusu bilginin yıllık finansal tablolar bakımından önemli olmadığı sonucuna varmıştır. Bu sonuca ulaşırken işletme farklı bir değerlendirmeye yol açacak herhangi bir nitel faktör belirlememiştir.

İşletmenin, kimyasal işleme sürecinin defter değerine dâhil edilen harcamalara ilişkin bilgiyi yıllık finansal tablolarında açıklaması gerekmez.

87 İşletme önemliliği değerlendirirken, yıllık finansal tabloların amacından farklı olan ara dönem finansal raporlarının amacını da dikkate alır. Ara dönem finansal raporu, en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesini sağlama[40] amacı taşır. Ara dönem bakımından önemli olan ancak en son yıllık finansal tablolarda daha önce sunulmuş bilgi, yeni bir olay gerçekleşmedikçe veya güncelleme gerekmedikçe ara dönem finansal raporunda yeniden sunulmak zorunda değildir.[41]

40 Bakınız: TMS 34 paragraf 6.

41 Bakınız: TMS 34 paragraf 15-15A.

Ara dönem raporlama tahminleri

88 İşletme, tahmin belirsizliğine ilişkin bilginin önemli olduğu sonucuna vardığında bu bilgiyi açıklamalıdır. Ara dönem finansal raporlarında yer alan ölçümler, yıllık finansal tablolarda yer alan ölçümlere kıyasla çoğu zaman tahminlere daha fazla dayanır. Bu durum[42] tek başına tahmini ölçümleri önemli hâle getirmez. Bununla birlikte, ara dönem finansal verilerinde yıllık finansal verilere kıyasla tahminlere daha fazla dayanılması, bu belirsizliklere ilişkin daha fazla açıklamanın önemli hâle gelmesine ve dolayısıyla yıllık finansal tablolara kıyasla ara dönem finansal raporunda daha fazla açıklama sunulmasına yol açabilir.

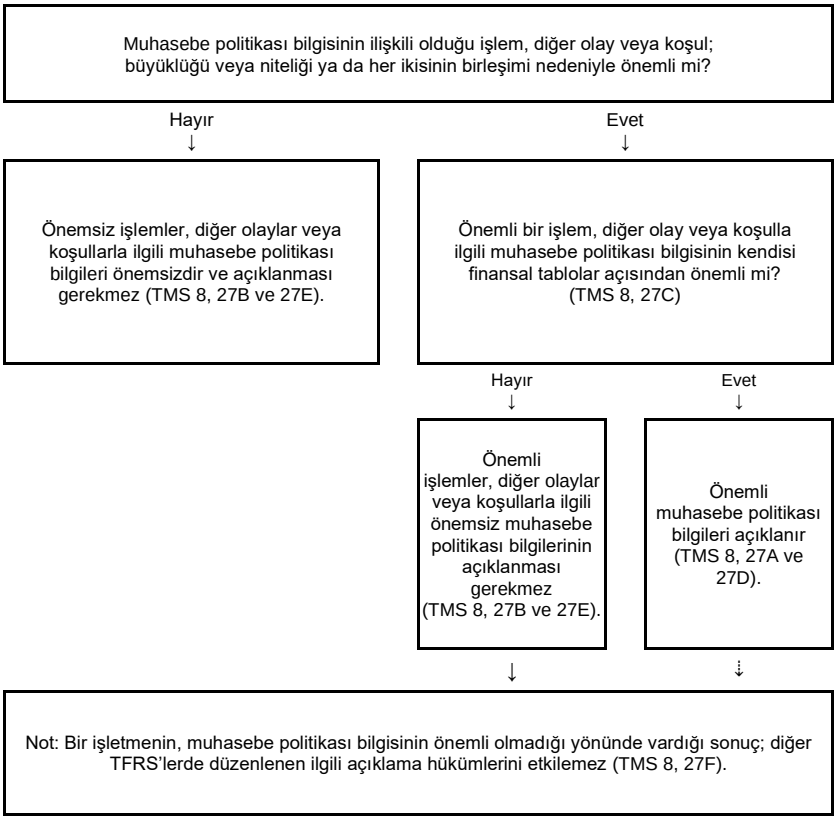
Muhasebe politikalarına ilişkin bilgiler

88A TMS 8 paragraf 27A, işletmenin önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklamasını gerektirir.

88B Önemsiz işlemlere, diğer olaylara veya koşullara ilişkin muhasebe politikası bilgileri önemli değildir ve açıklanmaları gerekmez. Bununla birlikte, ilgili işlemlerin, diğer olayların veya koşulların niteliği nedeniyle, tutarlar önemsiz olsa bile muhasebe politikası bilgisi önemli olabilir. İşletme, önemli işlemlere, diğer olaylara veya koşullara ilişkin muhasebe politikası bilgisini, söz konusu bilgi finansal tablolar bakımından önemliyse açıklamak zorundadır.

88C İşletme, muhasebe politikası bilgisinin finansal tabloları bakımından önemli olup olmadığını değerlendirirken, işletmenin finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolardaki diğer önemli bilgileri anlamak için söz konusu bilgiye ihtiyaç duyup duymayacağını dikkate alır. İşletme bu değerlendirmeyi diğer bilgileri değerlendirdiği şekilde, paragraf 44-55'te açıklanan nitel ve nicel faktörleri dikkate alarak yapar. Şekil 2, işletmenin muhasebe politikası bilgisinin önemli olup olmadığını ve dolayısıyla açıklanıp açıklanmayacağını nasıl değerlendirdiğini göstermektedir.

42 Bakınız: TMS 34 paragraf 41.



88D TMS 8 paragraf 27C, işletmenin muhasebe politikası bilgisini finansal tabloları bakımından önemli olarak değerlendirmesinin muhtemel olduğu durumlara ilişkin örnekler içerir. Liste kapsamlı değildir ancak işletmenin normalde hangi durumlarda muhasebe politikası bilgisini önemli olarak değerlendireceğine ilişkin rehberlik sağlar.

88E TMS 8 paragraf 27D, finansal tablo kullanıcılarının en faydalı bulduğu önemli muhasebe politikası bilgisi türünü açıklar. Kullanıcılar genellikle, standartlaştırılmış bilgilerden veya sadece TFRS hükümlerinin kopyası ya da özeti olan bilgilerden ziyade, işletmenin işlemlerinin, diğer olaylarının veya koşullarının özelliklerine ilişkin işletmeye özgü bilgileri daha faydalı bulurlar. İşletmeye özgü muhasebe politikası bilgileri, özellikle işletmenin muhakemede bulunduğu alanlarla ilgili olduğunda faydalıdır. Örneğin işletmenin bir TFRS'yi aynı sektördeki benzer işletmelerden farklı biçimde uyguladığı durumlarda bu bilgi özellikle faydalı olabilir.

88F İşletmeye özgü muhasebe politikası bilgileri genel olarak daha faydalı olmakla birlikte, önemli muhasebe politikası bilgileri bazı durumlarda standartlaştırılmış veya TFRS hükümlerinin kopyası ya da özeti olan bilgileri de içerebilir. Bu tür bilgiler, örneğin aşağıdaki durumlarda önemli olabilir:

(a) İşletmenin finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolarda sunulan diğer önemli bilgileri anlayabilmek için bu bilgiye ihtiyaç duymaları. Böyle bir durum, TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını uygulayan bir işletmenin, finansal araçlarının sınıflandırılması konusunda herhangi bir seçeneğe sahip olmadığı hallerde ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda o işletmenin finansal tablo kullanıcıları, işletmenin önemli finansal araçlarını nasıl muhasebeleştirdiğini ancak işletmenin TFRS 9 hükümlerini söz konusu finansal araçlara nasıl uyguladığını da anladıkları takdirde kavrayabilirler.

(b) işletmenin, işletmelerin aynı zamanda yerel muhasebe standartlarını uygulayarak raporlama yaptığı bir ülkede raporlama yapması.

(c) TFRS'lerin gerektirdiği muhasebeleştirmenin karmaşık olması ve finansal tablo kullanıcılarının gerekli muhasebeleştirmeyi anlamaya ihtiyaç duyması. Örneğin işletme, önemli bir işlem, diğer olay veya koşul sınıfını birden fazla TFRS'yi uygulayarak muhasebeleştiriyorsa böyle bir durum ortaya çıkabilir.

88G TMS 8 paragraf 27E, işletmenin önemsiz muhasebe politikası bilgilerini açıklaması durumunda bu tür bilgilerin önemli muhasebe politikası bilgilerini anlaşılamaz hâle getiremeyeceğini belirtir. Paragraf 56-59, finansal tablolardaki bilgilerin nasıl açık ve özlü biçimde iletileceğine ilişkin rehberlik sağlar.

Örnek S- Önemlilik muhakemelerinin yapılması, işletmeye özgü bilgiye odaklanılması ve standartlaştırılmış (kalıp) muhasebe politikası bilgilerinden kaçınılması

Arka plan

İşletme telekomünikasyon sektöründe faaliyet göstermektedir. Perakende müşterilerle cihaz ve veri hizmetleri sağlamak üzere sözleşmeler yapmaktadır. Tipik bir sözleşmede işletme, müşteriye üç yıl boyunca bir cihaz ve veri hizmetleri sağlar. İşletme TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat'*ı uygular ve sözleşme şartları uyarınca edim yükümlülüklerini yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır.

İşletme iki edim yükümlülüğü ve bunlara ilişkin hususlar belirlemiştir:

(a) cihaz: müşteri cihaz için üç yıl boyunca aylık ödemeler yapar ve

(b) veri: müşteri üç yıl boyunca aylık belirli miktarda veri kullanmak için sabit aylık ücret öder.

devamı...

...devamı

Cihaz bakımından işletme, edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anda (cihazı müşteriye teslim ettiğinde) hasılatı finansal tablolara alması gerektiği sonucuna varır. Veri hizmetleri bakımından ise işletme, sözleşmenin üç yıllık süresi boyunca müşteriye veri hizmeti sundukça edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinden hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolara alması gerektiği sonucuna varır.

İşletme, hasılatın finansal tablolara alınmasında aşağıdaki hususlarda muhakemede bulunduğunu tespit eder:

(a) işlem bedelinin edim yükümlülüklerine dağıtılması ve

(b) edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanı.

İşletme, bu sözleşmelerden elde edilen hasılatın raporlama dönemi bakımından önemli olduğu sonucuna varmıştır.

Uygulama

İşletme, bu tür sözleşmeler için iki hasılat kaynağı bakımından ayrı muhasebe politikaları uyguladığını tespit eder:

(a) Cihazların satışı ve

(b) veri hizmetlerinin sağlanması.

Bu tür sözleşmelerden elde edilen hasılatı finansal tablolar bakımından önemli olarak belirledikten sonra işletme, bu sözleşmelerden elde edilen hasılata ilişkin muhasebe politikası bilgisinin gerçekten önemli olup olmadığını değerlendirir.

İşletme, muhasebe politikası bilgisini açıklamanın etkisini nitel faktörlerin varlığını dikkate alarak değerlendirir. İşletme, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikalarının:

(a) raporlama dönemi boyunca değişmediğini,

(b) TFRS'lerde izin verilen muhasebe politikası seçenekleri arasından seçilmediğini;

(c) özel olarak uygulanabilir bir TFRS'nin bulunmadığı durumda TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar* uyarınca geliştirilmediğini ve

(d) asli kullanıcıların TFRS 15 hükümlerine ilişkin standartlaştırılmış açıklamalar olmaksızın ilgili hasılat işlemlerini anlayamayacakları kadar karmaşık olmadığını tespit etmiştir.

Bununla birlikte işletmenin hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin bazı muhasebe politikaları, işletmenin muhasebe politikalarını uygularken önemli muhakemelerde bulunduğu bir alana ilişkindir. Örneğin işlem bedelinin edim yükümlülüklerine nasıl dağıtılacağına ve hasılatın ne zaman finansal tablolara alınacağına karar verilirken önemli muhakemeler kullanılmıştır.

devamı...

...devamı

İşletme, TFRS 15 paragraf 123-126 uyarınca TFRS 15 uygulanırken yapılan önemli muhakemelere ilişkin açıklamaların yanı sıra finansal tablolarının asli kullanıcılarının ilgili muhasebe politikası bilgisini de anlamaya ihtiyaç duyacağını değerlendirir. Bu nedenle işletme, söz konusu muhasebe politikası bilgisinin finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını makul ölçüde etkileyebileceği sonucuna varır. Örneğin:

(a) işletmenin işlem bedelini edim yükümlülüklerine nasıl dağıttığının anlaşılması, kullanıcılara işlemin her bir bileşeninin işletmenin hasılatına ve nakit akışlarına nasıl katkıda bulunduğunu anlamalarında yardımcı olabilir ve

(b) hasılatın bir bölümünün belirli bir anda, bir bölümünün ise zamana yayılı olarak finansal tablolara alındığının anlaşılması, kullanıcılara raporlanan nakit akışlarının hasılatla nasıl ilişkili olduğunu anlamalarında yardımcı olabilir.

İşletme ayrıca yaptığı muhakemelerin işletmeye özgü olduğunu tespit eder. Dolayısıyla önemli muhasebe politikası bilgileri, işletmenin TFRS 15 hükümlerini kendi özel koşullarına nasıl uyguladığına ilişkin bilgileri içerecektir.

Bu nedenle işletme, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikası bilgisinin önemli olduğunu ve açıklanması gerektiğini değerlendirir. Bu açıklama, işletmenin işlem bedelini edim yükümlülüklerine nasıl dağıttığına ve hasılatı ne zaman finansal tablolara aldığına ilişkin bilgileri içerir.

Örnek T- Yalnızca TFRS'lerdeki hükümleri tekrar eden muhasebe politikası bilgilerine ilişkin önemlilik muhakemeleri

Arka plan

Maddi duran varlıklar işletmenin finansal tabloları bakımından önemlidir. İşletmenin maddi olmayan duran varlığı veya şerefiyesi bulunmamaktadır ve cari ya da karşılaştırmalı raporlama dönemlerinde maddi duran varlıkları bakımından herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmemiştir.

Önceki raporlama dönemlerinde işletme, duran varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin, TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* hükümlerini tekrar eden ve işletmeye özgü herhangi bir bilgi sağlamayan muhasebe politikası bilgilerini açıklamıştır. İşletmenin önceki açıklaması şöyledir:

devamı...

...devamı

Grubun maddi olmayan duran varlıklarının ve maddi duran varlıklarının defter değerleri, değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir belirti bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla her raporlama tarihinde gözden geçirilir. Böyle bir belirtinin bulunması hâlinde varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Şerefiye ve sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için geri kazanılabilir tutar en az yıllık olarak tahmin edilir.

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değeri geri kazanılabilir tutarını aştığında, kâr veya zarar tablosunda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir.

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Kullanım değeri ölçülürken beklenen nakit akışları, paranın zaman değerine ve varlığa özgü risklere ilişkin güncel piyasa değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi bir iskonto oranı kullanılarak bugünkü değerine indirgenir. Büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmayan bir varlık için geri kazanılabilir tutar, varlığın ait olduğu nakit yaratan birim için belirlenir.

Nakit yaratan birimler bakımından muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları, önce söz konusu nakit yaratan birime dağıtılmış şerefiyenin defter değerini azaltmak ve ardından birimdeki diğer varlıkların defter değerini oransal olarak azaltmak üzere dağıtılır.

Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararı daha sonraki dönemlerde iptal edilmez. Diğer varlıklar bakımından, geri kazanılabilir tutarın belirlenmesinde kullanılan tahminlerde değişiklik olması hâlinde değer düşüklüğü zararı iptal edilir ancak yeni defter değeri, daha önce değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı amortisman ve itfa payları düşüldükten sonra belirlenmiş olacak defter değerini aşamaz.

Uygulama

İşletme, değer düşüklüğü testine tabi varlıkların finansal tablolar bakımından önemli olduğunu belirledikten sonra, değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe politikası bilgisinin gerçekten önemli olup olmadığını değerlendirir.

Değerlendirmenin bir parçası olarak işletme, cari veya karşılaştırmalı raporlama dönemlerinde herhangi bir değer düşüklüğü zararı veya iptalinin gerçekleşmediğini dikkate alır. Dolayısıyla işletmenin değer düşüklüğü zararlarını nasıl muhasebeleştirdiği ve dağıttığına ilişkin muhasebe politikası bilgisinin asli kullanıcıları bakımından önemli olması muhtemel değildir. Benzer şekilde, işletmenin maddi olmayan duran varlığı veya şerefiyesi bulunmadığından, maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiyenin değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe politikasına dair bilginin de asli kullanıcılara önemli bilgi sağlaması muhtemel değildir.

devamı...

...devamı

Bununla birlikte işletmenin değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe politikası, TMS 8 paragraf 27G ve 31A'da açıklandığı üzere işletmenin önemli yargılarda bulunmasını veya varsayımlar yapmasını gerektiren bir alana ilişkindir. İşletme, kendi özel koşullarını dikkate alarak, değer düşüklüğü değerlendirmelerine ilişkin önemli yargılar ve varsayımlar hakkındaki bilginin işletmenin finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını makul ölçüde etkileyebileceği sonucuna varır. İşletme, önemli yargı ve varsayımlarına ilişkin açıklamalarının değer düşüklüğü değerlendirmelerinde kullanılan önemli yargı ve varsayımlara ilişkin bilgileri zaten içerdiğini tespit eder.

İşletme, finansal tablolarının asli kullanıcılarının finansal tablolardaki ilgili bilgileri anlamak için TMS 36'nın finansal tablolara alma ve ölçüm hükümlerini anlamaya ihtiyaç duymalarının muhtemel olmadığına karar verir.

Bu nedenle işletme, TMS 36 hükümlerinin ayrı bir değer düşüklüğü muhasebe politikası içinde özetlenmesinin, finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek bir bilgi sağlamayacağı sonucuna varır. Bunun yerine işletme, değer düşüklüğü değerlendirmelerinde uyguladığı önemli yargı ve varsayımlara ilişkin önemli muhasebe politikası bilgilerini finansal tabloların başka bir bölümünde açıklar.

İşletme, varlıklardaki değer düşüklüğüne ilişkin bazı muhasebe politikası bilgilerini önemsiz olarak değerlendirse de TMS 36'nın diğer açıklama hükümlerinin açıklanması gereken önemli bilgiler sağlayıp sağlamadığını ayrıca değerlendirir.

Uygulama tarihi

89 Uygulama Bildirimi, TFRS'lerdeki herhangi bir hükmü değiştirmez ve yeni bir hüküm getirmez. Uygulama Bildirimindeki rehberliği uygulamayı seçen işletmenin bu rehberliği, 01 OCAK 2027 tarihinden itibaren hazırlanan finansal tablolara uygulamasına izin verilir.

Ek

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve TFRS'lere yapılan atıflar

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'den alıntılar

Paragraf 1.2

Uygulama Bildirimi paragraf 7 ve 17'de atıf yapılmıştır.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kararlar aşağıdakileri içerir:

(a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,

(b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi veya

(c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması.

Paragraf 1.3

Uygulama Bildirimi paragraf 18'de atıf yapılmıştır.

Paragraf 1.2'de tanımlanan kararlar mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getirilere, örneğin temettü, anapara ve faiz ödemelerine ya da piyasa fiyatlarında meydana gelen artışlara bağlıdır. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların beklediği getiriler, işletmenin gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile bunların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine bağlıdır. Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar bu değerlendirmeleri yapmak için bilgiye ihtiyaç duyar.

Paragraf 1.4

Uygulama Bildirimi paragraf 19 ve 38'de atıf yapılmıştır.

Paragraf 1.3'te tanımlanan değerlendirmeleri yapmak için mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar aşağıdaki hususlar hakkında bilgiye ihtiyaç duyar:

(a) İşletmenin ekonomik kaynakları, işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve söz konusu kaynaklarda ve talep haklarında meydana gelen değişiklikler (bakınız: paragraf 1.12-1.21) ve

(b) İşletme yönetimi ve yönetim kurulunun işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde yerine getirdiği (bakınız: paragraf 1.22-1.23).

Paragraf 1.5

Uygulama Bildirimi paragraf 13'te atıf yapılmıştır.

Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme

imkânı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilgilerin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılardır.

Paragraf 1.6

Uygulama Bildirimi paragraf 21'e atıf yapılmıştır.

Ancak, genel amaçlı finansal raporlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların ihtiyaç duyduğu tüm bilgileri sağlamaz ve sağlamaları mümkün değildir. Söz konusu kullanıcıların, örneğin genel ekonomik koşullar ve beklentiler, siyasi olaylar ve siyasi iklim, sektör ve şirket görünümleri gibi diğer kaynaklardan elde edilecek ilgili bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.

Paragraf 1.8

Uygulama Bildirimi paragraf 36'da atıf yapılmıştır.

Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiriyle örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri vardır. Kurul Standartları geliştirirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak bir bilgi setinin sağlanmasını amaçlar. Ancak ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanılması, raporlayan işletmenin, en çok asli kullanıcılarından oluşan bir alt küme için faydalı olan ek bilgileri finansal rapora dâhil etmesine engel teşkil etmez.

Paragraf 1.9

Uygulama Bildirimi paragraf 13'te atıf yapılmıştır.

Raporlayan işletmenin yönetimi de işletmeye ilişkin finansal bilgilerle ilgilidir. Ancak, yönetim ihtiyaç duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan elde edebileceğinden, sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalması gerekmez.

Paragraf 1.10

Uygulama Bildirimi paragraf 13'e atıf yapılmıştır.

Yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar hariç olmak üzere, kamu kurumları ve düzenleyici kuruluşlar gibi diğer taraflar da genel amaçlı finansal raporları faydalı bulabilir. Ancak, söz konusu raporlar öncelikli olarak bu gruplara yönelik değildir.

Paragraf 2.7

Uygulama Bildirimi paragraf 20'de atıf yapılmıştır.

Finansal bilgi; tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.

Paragraf 2.11

Uygulama Bildirimi paragraf 5'te atıf yapılmıştır.

Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının (bakınız: 1.5'inci paragraf) belirli bir raporlayan işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun, bireysel bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alan işletmeye özgü hâlidir. Bu nedenle, önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmemiş veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği belirtilmemiştir.

Paragraf 2.34

Uygulama Bildirimi paragraf 56'da atıf yapılmıştır.

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılabilir kılar.

Paragraf 2.36

Uygulama Bildirimi paragraf 15'te atıf yapılmıştır.

Finansal raporlar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri özenle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanır. Bazen, bilgili ve dikkatli kullanıcılar bile karmaşık ekonomik olaylara ilişkin bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alma ihtiyacı duyabilirler.

TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama*'dan alıntılar

Paragraf 15

Uygulama Bildirimi paragraf 58'de atıf yapılmıştır.

Finansal tabloların amacını karşılamak için (bakınız: paragraf 9) işletme, bilgileri temel finansal tablolarda sunar ve dipnotlarda açıklar. İşletme yalnızca önemli bilgileri sunar veya açıklar (bakınız: paragraf 19 ve B1-B5).

Paragraf 16

Uygulama Bildirimi paragraf 58'de atıf yapılmıştır.

Temel finansal tabloların işlevi, aşağıdakiler hakkında finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlamak üzere, raporlayan işletmenin finansal tablolara aldığı varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının biçimlendirilmiş özetlerini sunmaktır:

(a) İşletmenin finansal tablolara aldığı varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları hakkında anlaşılabilir bir genel bakış sağlanması,

(b) İşletmeler arasında ve aynı işletme için raporlama dönemleri arasında karşılaştırma yapılması ve

(c) Finansal tablo kullanıcılarının dipnotlarda ek bilgi almak isteyebilecekleri kalemlerin veya alanların tanımlanması.

Paragraf 17

Uygulama Bildirimi paragraf 58'de atıf yapılmıştır.

Dipnotların işlevi, aşağıdakileri amaçlayan önemli bilgileri sağlamaktır:

(a) Finansal tablo kullanıcılarının temel finansal tablolarda sunulan kalemleri anlamalarının sağlanması (bakınız: paragraf B6) ve

(b) Finansal tabloların amacına ulaşılabilmesi için temel finansal tabloların ilave bilgilerle desteklenmesi (bakınız: paragraf B7).

Paragraf 18

Uygulama Bildirimi paragraf 58'de atıf yapılmıştır.

İşletme, bilgilerin temel finansal tablolara veya dipnotlara dâhil edilip edilmeyeceğine karar verirken, paragraf 16-17'de belirtilen temel finansal tabloların ve dipnotların işlevlerini dikkate alır. Temel finansal tabloların ve dipnotların farklı işlevlerinin olması, dipnotlarda yer alması gereken bilgilerin kapsamının temel finansal tablolardakinden farklı olduğu anlamına gelir. Bu farklılıklar şunları ifade eder:

(a) Paragraf 16'da belirtilen biçimlendirilmiş özetlerin sağlanması açısından, temel finansal tablolarda yer alan bilgiler, dipnotlarda verilen bilgilere göre daha fazla birleştirilmektedir ve

(b) Paragraf 17'de belirtilen bilgilerin sağlanması açısından dipnotlarda; işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları (temel finansal tablolarda sunulan bilgilerin ayrıştırılması da dahil) hakkında daha ayrıntılı bilgiler yer almaktadır.

Paragraf 19

Uygulama Bildirimi paragraf 10'da atıf yapılmıştır.

Bazı TFRS'ler, temel finansal tablolarda sunulması veya dipnotlarda açıklanması gereken bilgileri belirler. İşletmenin, TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan belirli bir sunum veya açıklamanın sağladığı bilginin önemli olmaması durumunda, bu sunum ve açıklamayı yapması gerekmez. Bu durum, bir TFRS belirli hükümlerin listesine yer verse veya bu hükümleri asgari hükümler olarak belirlese dahi geçerlidir.

Paragraf 20

Uygulama Bildirimi paragraf 10'da atıf yapılmıştır.

TFRS'lerde yer alan belirli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kalması durumunda işletme ilave açıklamaların yapılıp yapılmayacağını değerlendirir.

Paragraf 41

Uygulama Bildirimi paragraf 28, 57 ve 69'da atıf yapılmıştır.

Bu Standart kapsamında bir kalem; bir varlık, yükümlülük, özkaynak aracı veya özkaynak fonu, gelir, gider veya nakit akışıdır ya da varlıkların, yükümlülüklerin, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin veya nakit akışlarının birleştirilmiş veya ayrıştırılmış halidir. Finansal tablo kalemi, temel finansal tablolarda ayrı olarak sunulan bir kalemdir. Kalemlerle ilgili diğer önemli bilgiler dipnotlarda açıklanır. TFRS'lerde yer alan birleştirme veya ayrıştırmaya ilişkin belirli hükümlere aykırı olmadığı sürece işletme (bakınız: paragraf B16-B23):bakınız:):

(a) **Varlıkları, yükümlülükleri, özkaynakları, gelirleri, giderleri veya nakit akışlarını ortak özelliklerine göre ilgili kalemlerde sınıflandırır ve birleştirir,**

(b) **Ortak özellikleri bulunmayan kalemleri ayrıştırır,**

(c) **Temel finansal tablolardaki kalemleri, bu tabloların faydalı biçimlendirilmiş özetler sağlama işlevini (bakınız: paragraf 16) yerine getirecek şekilde sunmak amacıyla birleştirir veya ayrıştırır,**

(d) **Dipnotlarda yer alan bilgileri, dipnotların önemli bilgileri sağlama işlevini (bakınız: paragraf 17) yerine getirecek şekilde açıklamak amacıyla birleştirir veya ayrıştırır ve**

(e) **Finansal tablolardaki birleştirme ve ayrıştırmanın, önemli bilgileri anlaşılamaz hâle getirmeyeceğini temin eder (bakınız: paragraf B3).**

Paragraf 42

Uygulama Bildirimi paragraf 43'te atıf yapılmıştır.

İşletme paragraf 41'de belirtilen ilkeleri uygularken, ortaya çıkan bilginin önemli olduğu durumlarda kalemleri ayrıştırır. İşletme, paragraf 41(c)'yi uygulayarak önemli bilgileri temel finansal tablolarda sunmaması durumunda, bu bilgileri dipnotlarda açıklar. Paragraf B79 ve paragraf B111'de, önemli bilgilerin sağlanması açısından kâr veya zarar tablosunda ya da finansal durum tablosunda sunulması veya dipnotlarda açıklanması gerekli olacak kadar farklı özelliklere sahip olabilecek gelir, gider, varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine ilişkin örnekler yer almaktadır

Paragraf 31

Uygulama Bildirimi paragraf 67 ve 70'te atıf yapılmıştır.

TFRS'lerin aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında işletme, cari dönemin finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin karşılaştırmalı bilgileri (önceki raporlama dönemine ilişkin bilgileri) sunar. İşletme, cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olması durumunda açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir (bakınız: paragraf B13).

Paragraf 32

Uygulama Bildirimi paragraf 67'de atıf yapılmıştır.

İşletme, temel finansal tablolarının her birinde ve dipnotlarında cari raporlama dönemini ve bir önceki dönemi sunar. Paragraf B14-B15 karşılaştırmalı bilgilere ilişkin ilave hükümleri belirlemektedir.

Ek A

Uygulama Bildirimi paragraf 5, 41 ve 60'ta atıf yapılmıştır.

Önemlilik:

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 bilgi önemlidir.

Paragraf B2

Uygulama Bildirimi paragraf 5, 41 ve 60'ta atıf yapılmıştır.

Önemlilik, bilginin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine bağlıdır. İşletme; bilginin, tek başına ya da başka bilgilerle birlikte bir bütün olarak finansal tablolar açısından önemli olup olmadığını değerlendirir.

Paragraf B4

Uygulama Bildirimi paragraf 6'da atıf yapılmıştır.

Bilginin, raporlayan işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının asli kullanıcılarının kararlarını etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenmediğinin değerlendirilmesi, işletmenin, kendi şartlarını da dikkate alarak, söz konusu kullanıcıların özelliklerini göz önünde bulundurmasını gerektirir.

Paragraf B5

Uygulama Bildirimi paragraf 6'da atıf yapılmıştır.

… Bazen bilgili ve dikkatli kullanıcılar bile karmaşık ekonomik olaylara ilişkin bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alma ihtiyacı duyabilir.

Paragraf B14

Uygulama Bildirimi 69'da atıf yapılmıştır.

İşletme, TFRS'lere uygun olarak hazırlandığı sürece, TFRS'lerin zorunlu kıldığı karşılaştırmalı bilgilere ilave karşılaştırmalı bilgiler de sunabilir. Bu ilave karşılaştırmalı bilgiler, paragraf 10'da belirtilen bir veya daha fazla temel finansal tablolardan oluşabilir; ancak bu bilgilerin tam bir finansal tablolar setini içermesi gerekmez. Böyle bir durumda işletme, söz konusu ilave temel finansal tablolara ilişkin dipnot bilgilerini sunar.

Karar Gerekçeleri, Paragraf BC73

Uygulama Bildirimi paragraf 28 ve 69'da atıf yapılmıştır.

Bilgilerin birleştirilmesi ve ayrıştırılması; işletmenin, hem yetersiz ayrıntı sunarak hem de aşırı ayrıntı vererek faydalı bilgileri gizlemekten kaçınmasını gerektirir. Örneğin; işletmenin toplam varlıkları, toplam yükümlülükleri, toplam özkaynakları, toplam gelirleri, toplam giderleri ve toplam nakit akışları; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında belirli bir bilgi sağlasa da, tek başlarına faydalı olamayacak derecede birleştirilmiş durumdadır. Aksine, münferit işlemler veya diğer olaylar hakkında ayrıştırılmış bilgiler detaylı bilgi sağlasa da, önemli bilgileri gölgede bırakacak ölçüde ayrıntılı olabilir. Dolayısıyla işletme, faydalı bilgi sağlamak için ne kadarlık bir ayrıntının gerekli olduğuna karar verirken kendi muhakemesini kullanır.

TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'dan alıntılar

Paragraf 5

Uygulama Bildirimi paragraf 72 ve 78'de atıf yapılmıştır.

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.

Paragraf 6A

Uygulama Bildirimi paragraf 62'de atıf yapılmıştır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklere, gelir ve giderlere ilişkin olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve) yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına *uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini* gerektirir. TFRS'lerin uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tabloların ortaya çıkacağı varsayılır.

Paragraf 6C

Uygulama Bildirimi paragraf 10'da atıf yapılmıştır.

İşletme, hemen hemen tüm koşullarda, yürürlükteki TFRS'lere uyum sağlayarak gerçeğe uygun sunuma ulaşır. Gerçeğe uygun sunum ayrıca işletmenin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

(a) Bu Standart uyarınca muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması. Bu Standart, bir kaleme özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda yönetimin başvuracağı kaynaklara ilişkin hiyerarşiyi belirler.

(b) Muhasebe politikaları da dâhil bilgilerin, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması.

(c) TFRS'lerde yer alan belirli hükümler, finansal tablo kullanıcılarının, belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında, ek açıklamaların yapılması.

Paragraf 8

Uygulama Bildirimi paragraf 8'de atıf yapılmıştır.

TFRS'ler, işlem, diğer olay ve koşullar hakkında ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi içeren finansal tabloların oluşmasını sağlayan muhasebe politikalarını belirler. Politikaların uygulanmasının etkisi önemsiz olduğunda, söz konusu politikaların uygulanması gerekmez. Ancak işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için TFRS'lerden önemsiz sapmalar

yapılması ya da önemsiz sapmaların düzeltilmemesi uygun değildir.

Paragraf 27A

Uygulama Bildirimi paragraf 88A ve 88C'de atıf yapılmıştır.

İşletme, önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklar (bakınız: paragraf 5). Muhasebe politikası bilgisinin -işletmenin finansal tablolarına dâhil edilen diğer bilgilerle birlikte dikkate alındığında- genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının bu tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu muhasebe politikası bilgisi önemlidir.

Paragraf 27B

Uygulama Bildirimi paragraf 88C'de atıf yapılmıştır.

Önemsiz işlem, olay veya koşullarla ilgili muhasebe politikası bilgileri önemli değildir ve dolayısıyla bunların açıklanması gerekmez. Ancak tutarları önemsiz olmasına rağmen ilgili işlem, olay veya koşulların niteliği sebebiyle muhasebe politikası bilgileri önem arz edebilir. Bununla birlikte, işlem, diğer olay veya koşulların önemli olması, bunlarla ilgili muhasebe politikasına ilişkin bilgilerin tamamının önemli olduğu anlamına gelmez.

Paragraf 27C

Uygulama Bildirimi paragraf 88C ve 88D'de atıf yapılmıştır.

İşletmenin finansal tablo kullanıcılarının, bu tablolardaki önemli bilgileri anlamak için muhasebe politikası bilgilerine ihtiyaç duyacak olması durumunda, muhasebe politikası bilgilerinin önemli olması beklenir. Örneğin; aşağıdaki durumlardan birinin varlığı hâlinde, muhasebe politikası bilgileri önemli işlem, olay veya koşullarla da ilgiliyse işletme muhtemelen söz konusu muhasebe politikası bilgilerinin finansal tablolar bakımından önemli olduğunu değerlendirecektir:

(a) İşletmenin raporlama döneminde muhasebe politikasını değiştirmesi ve bu değişikliğin finansal tablolardaki bilgilerde önemli bir değişikliğe yol açması,

(b) İşletmenin muhasebe politikasını, TFRS'nin izin verdiği bir ya da daha fazla alternatif arasından seçmesi - bu tür bir durum, işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yerine tarihi maliyetinden ölçmeyi tercih etmesi durumunda ortaya çıkabilir,

(c) Özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda bu Standarda uygun olarak geliştirilen muhasebe politikası,

(d) Muhasebe politikasının, bu politikalar uygulanırken önemli muhakemeler ya da varsayımlarda bulunulması gereken bir alanla ilgili olması ve işletmenin bu varsayımları paragraf 27G ve 31A uyarınca açıklaması ya da,

(e) Önemli işlem, olay veya koşullar için gereken muhasebenin karmaşık olması ve muhasebe politikası bilgileri açıklanmadığında; bunların, işletmenin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmayacak olması - bu tür bir durum, işletmenin önemli işlemlerden oluşan bir sınıfa birden fazla TFRS'yi uygulaması hâlinde ortaya çıkabilir.

Paragraf 27D

Uygulama Bildirimi paragraf 88C ve 88E'de atıf yapılmıştır.

Muhasebe politikası bilgilerinde, işletmenin içinde bulunduğu koşullara TFRS hükümlerini nasıl uyguladığına odaklanılması, bu bilgilerin işletmeye özgü olmasını sağlar. İşletmeye özgü bilgiler ise, standartlaştırılmış veya sadece TFRS hükümlerinin

kopyası ya da özeti olan bilgilere kıyasla, finansal tablo kullanıcıları açısından daha faydalıdır.

Paragraf 27E

Uygulama Bildirimi paragraf 88C ve 88G'de atıf yapılmıştır.

İşletmenin önemsiz muhasebe politikası bilgilerini açıklaması durumunda; bu tür bilgiler, önemli muhasebe politikası bilgilerini anlaşılamaz hâle getiremez.

Paragraf 27F

Uygulama Bildirimi paragraf 88C'de atıf yapılmıştır.

İşletmenin, muhasebe politikası bilgilerinin önemsiz olduğu sonucuna ulaşması, diğer TFRS'lerde düzenlenen ilgili açıklama hükümlerini etkilemez.

Paragraf 41

Uygulama Bildirimi paragraf 73'te atıf yapılmıştır.

Hatalar, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS'lerle uyumlu olmaz. Cari dönemde tespit edilen muhtemel hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak bazen önemli hatalar, bir sonraki döneme kadar tespit edilmez ve bu geçmiş dönem hataları, söz konusu sonraki döneme ait finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı bilgilerde düzeltilir (bakınız: paragraf 42-47).

TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama*'dan alıntılar

Paragraf 6

Uygulama Bildirimi paragraf 87'de atıf yapılmıştır.

Zaman ve maliyet unsurları göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla bir işletmenin ara dönemlerde yıllık finansal tablolarındaki bilgilere kıyasla daha az bilgi sunması öngörülebilir veya işletme bu yöntemi seçebilir. Bu Standart, özet finansal tablolar ve seçilmiş dipnotlardan oluşan ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlar. Ara dönem finansal raporlama ile en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Bu çerçevede, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılır ve daha önce raporlanan finansal bilgilerin tekrarından kaçınılır.

Paragraf 15

Uygulama Bildirimi paragraf 87'de atıf yapılmıştır.

İşletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında en son yıllık raporlama döneminden sonra meydana gelen değişikliklerin anlaşılması açısından önemli nitelikteki işlem ve olayların açıklanması ara dönem finansal raporlarına dâhil edilir. Söz konusu olaylar ve işlemlerle ilgili olarak açıklanan bilgiler, en güncel yıllık finansal raporda sunulan ilgili bilgilerle güncellenir.

Paragraf 15A

Uygulama Bildirimi paragraf 87'de atıf yapılmıştır.

Ara dönem finansal raporu kullanıcısı, işletmenin en güncel yıllık finansal raporuna erişecektir. Bu yüzden, en güncel yıllık finansal raporun dipnotlarında raporlanan bilgiye ilişkin göreceli olarak önemsiz nitelikteki güncellemelere ara dönem finansal raporda yer verilmesi gerekmez.

Paragraf 20

Uygulama Bildirimi paragraf 85'te atıf yapılmıştır.

Ara dönem raporları, aşağıda belirtilen dönemlere ilişkin (özet veya tam) ara dönem finansal tabloları içerir:

(a) **Bir önceki finansal yılsonu finansal durum tablosu (*bilançosu*) ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem finansal durum tablosu (*bilançosu*).**

(b) **Cari ara döneme ilişkin finansal performans tablosu (tabloları) ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren finansal performans tablosu (tabloları) ile aynı ara dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları (hem cari döneme ilişkin hem de cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren tabloları). TFRS 18'de izin verildiği üzere, bir ara dönem raporda, her bir dönem için tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ya da finansal performans tablosu (tabloları) sunulabilir.**

(c) **Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan özkaynak değişim tablosu ve.**

Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla

ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akışlarını gösteren nakit akış tablosu.

Paragraf 23

Uygulama Bildirimi paragraf 85'te atıf yapılmıştır.

Ara dönem finansal raporlamada muhasebeleştirme, ölçme, sınıflandırma veya yapılacak açıklamalara ilişkin karar verilirken, önemlilik kriteri ara dönem finansal veriler çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik kriterinin değerlendirilmesinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık finansal verilere göre daha fazla oranda tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır.

Paragraf 25

Uygulama Bildirimi paragraf 85'te atıf yapılmıştır.

Finansal raporlamada önemlilik kriteri değerlendirilirken takdir mekanizmasının kullanılması her zaman gerekmekle birlikte; bu Standart, ara dönemdeki muhasebeleştirme ve açıklamalara yönelik takdir yetkisinin kullanılmasını, ara dönemin anlaşılırlığının sağlanması açısından, ara dönem verilerine dayandırır. Örneğin; olağandışı kalemler, muhasebe politikalarında veya tahminlerinde meydana gelen değişiklikler ve hatalar, açıklanmaması halinde ortaya çıkabilecek yanıltıcı sonuçlardan kaçınmak üzere, ara dönem verilerine dayanılarak belirlenecek önemlilik kriteri çerçevesinde muhasebeleştirilir ve açıklanır. Burada amaçlanan, işletmenin ara dönem finansal raporunun, ara döneme ilişkin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının anlaşılabilmesi için, ilgili tüm bilgileri içermesinin sağlanmasıdır.

Paragraf 41

Uygulama Bildirimi paragraf 88'de atıf yapılmıştır.

Ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçme esasları, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenir. Ölçme işlemleri yıllık ve ara dönem finansal raporların her ikisinde de makul tahminlere dayansa da, ara dönem finansal raporlar genellikle yıllık finansal raporlardan daha fazla tahmin yöntemlerinin kullanımını gerektirir.