TFRS 1

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*" 01/07/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1
Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Amaç

1 Bu TFRS'nin amacı, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının:

(a) Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan,

(b) *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere)* göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve

(c) Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek

yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.

Kapsam

2 Bu TFRS;

(a) TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara ve

(b) TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* çerçevesinde ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, söz konusu raporların her birine

uygulanır.

3 TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Aşağıdaki koşulları sağlayan finansal tablolar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek olarak gösterilebilir:

(a) Aşağıdaki özellikleri taşıyan, bir önceki dönem finansal tabloları:

(i) TFRS'lerle hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere *(muhasebe uygulaması açısından)* göre hazırlanan,

(ii) TFRS'lerle her açıdan uyum içinde olmakla birlikte TFRS'lerle açık ve koşulsuz biçimde uyumlu olduğuna dair bir açıklama içermeyen,

(iii) Tümü ile değil de bazı TFRS'lerle açık bir uyum içinde olduğuna dair üzerinde bir açıklamaya yer verilen,

(iv) Yerel düzenlemelerde hakkında özel bir düzenleme bulunmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde ilgili TFRS'lerin uygulanıp, diğerleri için ise TFRS'lerle uyumlu olmayan yerel kuralların uygulandığı veya

(v) TFRS'ler dışındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmakla birlikte bazı tutarların TFRS'lere göre belirlenmiş tutarlarla mutabakatına yer verilen,

(b) Sadece işletme içi kullanım açısından TFRS'lerle uyumlu olarak hazırlanan, buna karşın işletme sahipleri ile işletme dışı diğer kullanıcıların kullanımına sunulmamış olan finansal tablolar,

(c) TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nda (2008 yılında yayımlanan) belirtilen şekilde tam bir finansal tablolar seti hazırlanmaksızın, sadece konsolidasyon amaçları açısından TFRS'lerle uyumu sağlanan bir raporlama paketinde sunulan veya

(d) Önceki dönemlerde sunulmamış olup bu dönem ilk kez sunulmakta olan finansal tablolar.

4 Bu TFRS, işletmenin TFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda uygulanır. Aşağıda yer verilen durumlar, TFRS'lerin ilk kez uygulanmış sayılamayacağı durumlara örnek olarak gösterilebilir:

(a) TFRS'lere açık ve koşulsuz olarak uyulduğuna dair bir açıklamaya yer vermek suretiyle daha önce ayrı bir finansal tablo seti olarak sunulmuş bulunan finansal tabloların yerel düzenlemelere göre hazırlanmalarına son verilmesi,

(b) Yerel düzenlemelere göre hazırlanan bir önceki yılın finansal tablolarında açık ve koşulsuz olarak TFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklamaya yer verilmesi veya

(c) Bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda denetçiler tarafından şartlı görüş bildirilmiş olsa dahi, sözü edilen döneme ilişkin finansal tabloların TFRS'lere açık ve koşulsuz bir şekilde uygun olduğuna dair bir açıklama içermesi.

4A 2'nci ve 3'üncü paragraflardaki hükümlere bağlı olmaksızın, önceki bir raporlama döneminde TFRS'leri uygulayan ancak düzenlenen en son yıllık finansal tablolarının TFRS'lerle uyumunu açık ve tam bir şekilde belirtmemiş olan bir işletme, bu TFRS'yi uygulamalı ya da TFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak TFRS'leri uygulamalıdır.

4B İşletme 4A paragrafı uyarınca bu TFRS'yi uygulamayı tercih etmediği durumlarda da, TMS 8'deki açıklama hükümlerine ilave olarak TFRS 1'in 23A-23B paragraflarındaki açıklama hükümlerini uygular.

5 Bu TFRS, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan bir işletme tarafından muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler için uygulanmaz. Bu değişiklikler;

(a) TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'da yer alan muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere yönelik hükümlerin ve

(b) Diğer TFRS'lerdeki özel geçiş hükümlerinin

konusuna girer.

Muhasebeleştirme ve ölçme

TFRS açılış finansal durum tablosu

6 TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, TFRS açılış finansal durum tablosu düzenlenir ve sunulur. Söz konusu işlem, TFRS'ler çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin başlangıç noktasını teşkil eder.

Muhasebe politikaları

7 TFRS açılış finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikaları ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları birbiriyle aynı olmalıdır. Bu muhasebe politikaları; 13-19 paragraflarında ve B-E Eklerinde belirtilen durumlar haricinde, ilk TFRS raporlama döneminin sonu itibariyle yürürlükte olan TFRS'lerin tamamıyla uyumlu olmalıdır.

8 İşletmeler, TFRS'lerin daha önceki tarihlerde yürürlükte olan farklı düzenlemelerini uygulamaz. Henüz uygulanması zorunlu olmayan yeni bir TFRS, söz konusu TFRS'nin erken uygulamaya izin verdiği durumlarda uygulanabilir.

Örnek: TFRS'lerin son hallerinin tutarlı olarak uygulanması

Mevcut durum

A işletmesinin ilk TFRS raporlama dönemi 31 Aralık 20X5 tarihinde sona ermektedir. A işletmesi, TFRS'leri ilk kez uyguladığı finansal tablolarında sadece bir yıl için karşılaştırmalı bilgi sunmaya karar vermiştir (bakınız: 21'inci paragraf). Dolayısıyla, işletmenin TFRS'lere geçiş tarihi 1 Ocak 20X4'teki faaliyet başlangıcıdır (ya da 31 Aralık 20X3 itibariyle kapanışıdır). A İşletmesi, 31 Aralık 20X4 de dâhil olmak üzere, her yıl 31 Aralık itibariyle yıllık finansal tablolarını TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunmuştur.

Örnek: TFRS'lerin son hallerinin tutarlı olarak uygulanması
Hükümlerin uygulanması A İşletmesi; (a) 1 Ocak 20X4 tarihli TFRS açılış finansal durum tablosunun hazırlanıp sunulmasında ve (b) 31 Aralık 20X5 tarihli finansal durum tablosunun (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil), 31 Aralık 20X5 tarihinde biten yıl için düzenlenen kapsamlı gelir tablosunun, özkaynak değişim tablosunun ve nakit akış tablosunun (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil) hazırlanıp sunulmasında ve açıklamaların (20X4 yılı için karşılaştırmalı bilgiler dahil) yapılmasında, 31 Aralık 20X5 tarihi itibariyle sona eren dönemler için yürürlükte bulunan TFRS'leri uygular. A işletmesinin, henüz uygulanma zorunluluğu bulunmayan ancak erken uygulamaya imkân veren yeni bir TFRS'yi, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında uygulayabilme hakkı mevcuttur.

9 Diğer TFRS'lerde yer alan geçiş hükümleri, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan işletmelerin muhasebe politikalarında oluşan değişiklikler için uygulanır. Söz konusu hükümler, B-E Eklerinde belirtilen hükümler hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin TFRS'lere geçişinde uygulanmaz.

10 13–19 paragraflarında ve B-E Eklerinde açıklanan hususlar hariç olmak üzere, TFRS açılış finansal durum tablosunda aşağıdaki hususlara uyulur:

(a) TFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlar TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtılır,

(b) TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz,

(c) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte TFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır,

(d) TFRS açılış finansal durum tablosunda yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde TFRS'ler uygulanır.

11 Bir işletmenin TFRS açılış finansal durum tablosunda kullandığı muhasebe politikaları, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli finansal durum tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu husus nedeniyle ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, TFRS'lere geçiş tarihinden önceki olay ve işlemlerden kaynaklanır. Dolayısıyla, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir.

12 Bu TFRS, işletmelerin TFRS açılış finansal durum tablosunun, bütün TFRS'ler ile uyumlu olması ilkesine iki ayrı bölümde istisna getirmiştir:

(a) 14–17 paragrafları ve B Eki, diğer TFRS'lerin bazı hükümlerinin geriye dönük bir şekilde uygulanmalarına izin vermez.

(b) C-E Ekleri, diğer TFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyet sağlar.

Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulanmalarına ilişkin istisnalar

13 Bu TFRS, diğer TFRS'lerde yer alan bazı hükümlerin geriye dönük uygulanmalarına izin vermemektedir. Bu istisnalar, 14-17 paragraflarında ve Ek B'de yer almaktadır.

Tahminler

14 İşletmelerin TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle yaptığı tahminler, aynı tarih itibariyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtan düzeltmeler sonrasında), ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.

15 Bir işletme, TFRS'lere geçiş tarihi sonrasında, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. 14'üncü paragraf hükümleri çerçevesinde, elde edilen söz konusu

bilgi, TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar*'da yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilir. Örneğin, bir işletmenin TFRS'lere geçiş tarihinin 1 Ocak 20X4 olduğunu ve 15 Temmuz 20X4 tarihli yeni bir bilginin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde 31 Aralık 20X3 tarihinde yapılmış bir tahminin değiştirilmesini gerektirdiğini varsayalım. Bu işletme, söz konusu yeni bilgiyi TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtmaz (tahminlerin muhasebe politikasındaki değişikliklere göre düzeltilmesinin gerekmemesi veya tahminlerin yanlış olduğuna dair tarafsız bir delil bulunmaması koşuluyla). Bunun yanı sıra, söz konusu işletme anılan yeni bilgiyi 31 Aralık 20X4 tarihinde sona eren yıla ilişkin kâr veya zararına (veya eğer uygunsa, diğer kapsamlı gelirlerine) yansıtır.

16 İşletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinin gerektirmediği ancak TFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle mevcut koşulları yansıtır. Bu çerçevede, TFRS'lere geçiş tarihindeki piyasa fiyatlarına, faiz oranlarına veya kur değişim oranlarına ilişkin tahminler, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.

17 14–16 paragrafları, TFRS açılış finansal durum tablosuna uygulanır. Söz konusu paragraflar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir. Bu durumda, ilgili paragraflarda TFRS'lere geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna ilişkin olarak yapılmış sayılır.

Diğer TFRS'lerden kaynaklanan muafiyetler

18 İşletmeler, C-E Eklerinde yer alan muafiyetlerden bir veya birkaçını kullanmayı seçebilirler. Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkün değildir.

19 [Silinmiştir]

Açıklama ve sunum

20 Bu TFRS, diğer TFRS'lerde yer alan açıklama ve sunum hükümlerinden herhangi bir muafiyet sağlamaz.

Karşılaştırmalı bilgi

21 TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, sunulan tüm tablolar için karşılaştırmalı bilgiye yer verecek şekilde, en az üç finansal durum tablosunu, iki kapsamlı gelir tablosunu, iki bireysel gelir tablosunu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosunu, iki özkaynaklar değişim tablosunu ve ilgili dipnotları yer içerir.

TFRS öncesi karşılaştırmalı bilgi ve geçmiş finansal tablo verileri

22 Bazı işletmeler, seçtikleri bir takım kalemlerin, TFRS'lere göre tam karşılaştırmalı bilgi sundukları ilk dönemden önceki dönemlere ait değerlerini de sunarlar. Bu TFRS, söz konusu verilerin, TFRS'lerde yer alan muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile tam bir uyum içinde olmasını gerektirmez. Bunun yanı sıra, bazı işletmeler de, TMS 1'in gerektirdiği karşılaştırmalı bilgi ile birlikte TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları karşılaştırmalı bilgiyi de sunarlar. TFRS öncesi tarihi finansal tablo verilerini veya TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış karşılaştırmalı bilgileri içeren bu tür finansal tabloda:

(a) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilginin TFRS'lere göre hazırlanmadığı açık bir şekilde belirtilir ve

(b) TFRS'ler ile uyumlu olması için yapılması gereken ana düzeltmelerin nitelikleri dipnotlarda açıklanır. Sözü edilen düzeltmelerin sayısal karşılıklarının gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

TFRS'lere geçişe ilişkin açıklamalar

23 İşletmeler, TFRS'lere geçişle birlikte, daha önce raporlanan finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışının nasıl etkilendiğini gösterir.

23A 4A paragrafında belirtildiği üzere, önceki bir dönemde TFRS'leri uygulayan işletme aşağıdaki hususları açıklar:

(a) TFRS'leri uygulamayı bırakma nedenini ve

(b) TFRS'leri uygulamaya tekrar başlama nedenini.

23B İşletme, 4A paragrafı uyarınca, TFRS 1'i uygulamayı tercih etmediğinde, TFRS'leri uygulamayı tercih etme nedenlerini TFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi açıklar.

Mutabakatlar

24 23'üncü paragraf ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

(a) (i) TFRS'lere geçiş tarihi ile

(ii) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu

için ayrı ayrı olmak üzere, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile TFRS'lere göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatı.

(b) İşletmenin en son yıllık finansal tablolarındaki sonuncu döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir rakamının TFRS'lere göre tespit edilen tutarla mutabakatı. Sözü edilen mutabakatın başlangıç noktası, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre söz konusu dönem için raporlanmış toplam kapsamlı gelir tutarı veya işletmenin bu tür bir rakam raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.

(c) TFRS açılış finansal durum tablosunun hazırlanması sırasında ilk kez bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş olması durumunda, söz konusu değer düşüklüğü zararı veya iptali TFRS'lere geçiş tarihi ile birlikte başlayan dönemde muhasebeleştirilmiş olsaydı TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'ne göre yapılması gerekecek olan açıklamalar.

25 24(a) ve (b) paragrafları uyarınca yapılması gereken mutabakat işlemlerinde, kullanıcıların, finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunda yapılan önemli düzeltmeleri anlamalarını sağlamaya yetecek detayda bilginin sunulması gerekir. TFRS'lere geçmeden önce yerel düzenlemelere göre nakit akış tablosu da sunmakta olan işletmeler, söz konusu tabloya ilişkin önemli düzeltmeleri de açıklar.

26 İşletmelerin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapmış oldukları hataların farkına varmaları durumunda, 24(a) ve (b) paragrafları uyarınca yapılacak olan mutabakatlarda, hataların düzeltilmesi amacıyla yapılan işlemler ile muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde yapılan işlemlerin birbirinden ayrıştırılması gerekir.

27 TMS 8, TFRS'ler kabul edildiğinde muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere ya da söz konusu politikalarda TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların sunulmasından önce yapılan değişikliklere uygulanmaz. Bu nedenle, TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar için geçerli değildir.

27A TMS 8, TFRS'ler kabul edildiğinde muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere ya da söz konusu politikalarda TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların sunulmasından önce yapılan değişikliklere uygulanmaz. Bu nedenle, TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar için geçerli değildir.

28 Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış olan işletmeler, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu kamuoyuna açıklar.

Finansal varlık veya finansal borçların sınıflanması

29 D19A paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal varlığın, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak tanımlanmasına izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal varlıkların, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.

29A D19 paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal yükümlülüğün, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal yükümlülük olarak tanımlanmasına izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal yükümlülüklerin, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.

Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değerin kullanılması

30 TFRS açılış finansal durum tablosunda, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul, maddi olmayan duran varlık kalemi veya kullanım hakkı varlığı için ikame maliyet olarak gerçeğe uygun değerin kullanılması durumunda (bakınız: D5 ve D7 paragrafları), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS açılış finansal durum tablosunun ilgili her bir kalemi için aşağıdaki bilgiler açıklanır:

(a) Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ve

(b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar için tahmini maliyetin kullanımı

31 Benzer şekilde, bireysel finansal tablolarda yer alan bir bağlı ortaklıktaki, iş ortaklığındaki veya iştirakteki yatırımın TFRS açılış finansal durum tablosunda tahmini maliyet değeriyle gösterilmesi durumunda (bakınız: D15 paragrafı), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı bireysel finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlarda açıklama yapılır:

(a) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti TFRS'lere geçmeden önceki defter değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı,

(b) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti gerçeğe uygun değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı ve

(c) TFRS'lere geçmeden önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

Petrol ve gaz varlıkları için tahmini maliyetin kullanımı

31A Petrol ve gaz varlıkları için D8A(b) paragrafında belirtilen muafiyetin kullanılması durumunda, anılan husus ve TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değerlerinin maliyet merkezlerine dağıtılmasında kullanılan esas açıklanır.

Tarife Düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyetin kullanılması

31B Tarife düzenlemesine tabi faaliyetlere ilişkin olarak D8B paragrafında yer alan muafiyetin kullanılması durumunda, anılan husus ve TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca belirlenen defter değerlerinin dayandığı esas dipnotlarda açıklanır.

Aşırı oranda yüksek enflasyondan sonra tahmini maliyetin kullanımı

31C Aşırı oranda yüksek enflasyon nedeniyle (bakınız: D26–D30 paragrafları) TFRS açılış finansal durum tablosunda varlıkların ve borçların gerçeğe uygun değerle ölçülmesinin ve tahmini maliyet olarak söz konusu gerçeğe uygun değerin kullanılmasının seçilmesi durumunda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, aşırı oranda yüksek enflasyona tabi geçerli para biriminin neden ve ne şekilde kullanıldığının ve söz konusu geçerli para biriminden neden ve ne şekilde vazgeçildiğinin açıklanması gerekir.

32 TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemin bir bölümü için TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* çerçevesinde ara dönem finansal raporu sunulduğu durumlarda, 23'üncü paragraf hükmünün yerine getirilmesi amacıyla, TMS 34 hükümlerine ek olarak aşağıdaki hükümlere de uyulur:

(a) Bir önceki yılın aynı dönemi için sunulmuş bir ara dönem finansal raporu bulunduğu durumlarda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı dönemin kapsadığı ara dönem finansal raporlarında aşağıdaki hususlara yer verilir:

(i) Sözü edilen önceki yılın ara dönem finansal raporunda TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibariyle TFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynak tutarının mutabakatı ve

(ii) Sözü edilen önceki ara döneme ait toplam kapsamlı gelirin TFRS'ler ile mutabakatı (ilgili ara dönem ve yılbaşından ara dönemin sonuna kadar olan dönem için ayrı ayrı olmak üzere). Bu mutabakatın başlangıç noktası, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre söz konusu dönem için raporlanmış toplam kapsamlı gelir tutarı veya

işletmenin bu tür bir rakam raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.

(b) (a) bendinde yer verilen mutabakat işlemlerine ek olarak, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı ara dönemlere ilişkin olarak TMS 34'e göre hazırlanan ilk ara dönem finansal raporlarında, 24(a) ve (b) paragraflarında yer alan mutabakatlara (25 ve 26'ncı paragraflardaki hükümlerde yer alan detaylarla desteklenmek suretiyle) da yer verilir. Diğer yandan, bu mutabakatlara yer verilmeyip, ilgili mutabakatları içeren yayımlanmış başka bir belgeye atıfta bulunulması da yeterlidir.

(c) Muhasebe politikalarının ya da bu TFRS kapsamdaki muafiyetlerin kullanımının değiştirilmesi durumunda, 23'üncü paragraf uyarınca bu değişiklikler her ara dönem finansal raporunda açıklanır ve (a) ve (b) bentleri uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.

33 TMS 34, ara dönem finansal tablo kullanıcılarının en son yıllık finansal tablolara ulaşabileceği varsayımına dayanarak, minimum düzeyde açıklama yapılmasını gerektirir. Ancak, TMS 34 aynı zamanda, "cari ara dönemin anlaşılması için gerekli olan tüm işlem ve olayların açıklanmasını" da gerektirir. Bu nedenle, cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan en son yıllık finansal tablolarda kamuoyuna açıklanmamış olması durumunda, TFRS'lere göre hazırlanan ara dönem finansal raporlarında bu eksiklik giderilir ya da sözü edilen işlem veya olayları içeren yayımlanmış farklı bir belgeye atıfta bulunulur.

Yürürlük tarihi

34 Bu TFRS, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerine ilişkin TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara uygulanır. Erken uygulama izin verilmektedir.

35 D1(n) ve D23 paragraflarındaki değişiklikler, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri*'nin (2007 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

36 TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* (2008 yılında güncellenen haliyle), 19, C1, C4(f) ve C4(g) paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 3'ün (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

37 TMS 27 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar* (2008 yılında güncellenen haliyle), B1 ve B7 paragraflarını değiştirmiştir. TMS 27'nin (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

38 2008 yılında yayımlanan *Bağlı Ortaklıktaki, Müştereken Kontrol Edilen İşletmedeki ve İştirakteki Yatırımın Maliyeti* (TFRS 1 ve TMS 27'ye İlişkin Değişiklikler), 31, D1(g) D14 ve D15 paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, B37 paragrafını değiştirmiştir. TMS 27'nin (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklik de erken uygulanır.

39A 2009 yılında yayımlanan *TFRS'leri İlk Kez Uygulayanlara İlişkin İlâve Muafiyetler*, 31A, D8A, D9A ve D21A paragraflarını eklemiş, D1(c), (d) ve (l) paragraflarını değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39AH Ağustos 2021'de yayımlanan *Tek Bir İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi* B1 paragrafını değiştirmiş ve B14 paragrafını eklemiştir. İşletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2023 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39B [Silinmiştir]

39C TFRS Yorum 19 *Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi*, D25 paragrafını eklemiştir. TFRS Yorum 19 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

39D [Silinmiştir]

39E 2010 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 27A, 31B ve D8B paragraflarını eklemiş ve 27, 32, D1(c) ve D8 paragraflarını değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2011 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. TFRS'leri, TFRS 1'in yürürlük tarihinden önceki dönemlerde uygulayan ya da TFRS 1'i önceki bir dönemde uygulayan işletmelerin, D8 paragrafındaki değişikliği söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği

tarihten sonraki ilk yıllık dönemden itibaren geriye dönük olarak uygulamasına izin verilmektedir. D8 paragrafının geriye dönük olarak uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39F [Silinmiştir]

39G [Silinmiştir]

39H 2011 yılında yayımlanan *Aşırı Oranda Yüksek Enflasyon ve TFRS'leri İlk Kez Uygulayan İşletmeler İçin Vadenin Kaldırılması* (TFRS 1'e İlişkin Değişiklikler), B2, D1 ve D20 paragraflarını değiştirmiş ve 31C ve D26-D30 paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Temmuz 2011 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

39I TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*, 31, B7, C1, D1, D14 ve D15 paragraflarını değiştirmiş, D31 paragrafını eklemiştir. TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39J TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*, D15 ve D20 paragrafları ile Ek A'da yer alan gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiş ve 19'uncu paragrafı silmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39K 2012 yılında yayımlanan *Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu* (TMS 1'e İlişkin Değişiklikler), 21'inci paragrafı değiştirmiştir. TMS 1'de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TFRS 1'de yapılan söz konusu değişiklik de uygulanır.

39L TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* (Mart 2013'te güncellenen haliyle), D1 paragrafını değiştirmiş, D10 ve D11 paragraflarını silmiştir. TMS 19 (Mart 2013'te güncellenen haliyle) uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39M TFRS Yorum 20 *Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri*, D32 paragrafını eklemiş ve D1 paragrafını değiştirmiştir. TFRS Yorum 20 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39N 2013'te yayımlanan *Devlet Kredileri (*TFRS 1'de İlişkin Değişiklik), B1(f) ve B10-B12 paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

39O B10 ve B11 paragrafları, TFRS 9'a atıfta bulunmaktadır. TFRS 1'in uygulandığı ancak TFRS 9'un henüz uygulanmadığı durumlarda, B10 ve B11 paragraflarında TFRS 9'a yapılan atıflar TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*'ye yapılmış sayılır.

39P 2013 yılında yayımlanan *2009-2011 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 4A-4B ve 23A-23B paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklik TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39Q 2013 yılında yayımlanan *2009-2011 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler,* D23 paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39R 2013 yılında yayımlanan *2009-2011 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler,* 21'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39S 2013 yılında yayımlanan *Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi* (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12'ye İlişkin Değişiklikler), D31 paragrafını değiştirmiştir. TFRS 11 (2013'te güncellenen haliyle) uyguladığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

39T 2014 yılında yayımlanan *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye İlişkin Değişiklikler), D16, D17 paragrafları ile Ek C'yi değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, aynı zamanda *Yatırım İşletmeleri'*nde yer alan tüm değişiklikler de uygulanır.

39U [Silinmiştir]

39V TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları*, D8B paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. TFRS 14'ün erken uygulanması durumunda, bu değişiklik söz konusu dönem için uygulanır.

39W 2014 yılında yayımlanan *Müşterek Faaliyetlerde Edinilen Payların Muhasebeleştirilmesi* (TFRS 11'e İlişkin Değişiklik), C5 paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap

dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. TFRS 11'e ilişkin söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, C5 paragrafına ilişkin değişiklik de erken uygulanır.

39X TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, D1 paragrafını değiştirmiş, D24 paragrafını ve başlığını silmiş ve D34-D35 paragraflarını ve başlıklarını eklemiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39Y TFRS 9 *Finansal Araçlar* (2017 Sürümü), 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ve D20 paragraflarını değiştirmiş, 39B, 39G ve 39U paragraflarını silmiş ve 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ve E2 paragraflarını eklemiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39Z 2015 yılında yayımlanan *Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi* (TMS 27'ye İlişkin Değişiklik), D14 paragrafı değiştirmiş ve D15A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39AA [Silinmiştir]

39AB TFRS 16 *Kiralamalar*, 30, C4, D1, D7, D8B ve D9 paragraflarını değiştirmiş, D9A paragrafını silmiş, D9B, D9C, D9D ve D9E paragraflarını eklemiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39AC TFRS Yorum 22 *Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli*, D36 paragrafını eklemiş ve D1 paragrafını değiştirmiştir. TFRS Yorum 22 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39AD 2017 yılında yayımlanan *2014-2016 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 39L, 39T paragraflarını değiştirmiş, 39D, 39F, 39AA, E3–E7 paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2018 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır.

39AE TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, B1 ve D1 paragrafını değiştirmiş, D4 paragrafından önce gelen başlığı ve D4 paragrafını silmiş, B12 paragrafından sonra gelmek üzere bir başlık ve B13 paragrafını eklemiştir. TFRS 17 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

39AF TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*, E8 paragrafını eklemiştir. TFRS Yorum 23 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

39AG Temmuz 2020'de yayımlanan *TFRS'lere İlişkin Yıllık İyileştirmeler 2018-2020*, D1(f) paragrafını değiştirmiş ve D13A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2022 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39AH Ağustos 2021'de yayımlanan *Tek Bir İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi* B1 paragrafını değiştirmiş ve B14 paragrafını eklemiştir. İşletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2023 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

39AK Eylül 2025'te yayımlanan *TFRS'lere İlişkin Yıllık İyileştirmeler - Cilt 11* ile paragraf B5-B6 değiştirilmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2026 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus açıklanır.

TFRS 1’in (2006 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması

40 Bu Standart, TFRS 1’in (2006 yılında yayımlanan ve 2008 yılında güncellenen) yerini alır.

Ek A
Terimlere ilişkin açıklamalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

TFRS'lere geçiş tarihi	**TFRS'lerin ilk kez uygulandığı** finansal tablolarda, TFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başlangıcı.
tarihi maliyet	Belirli bir tarihteki maliyet veya amortismana tabi tutulmuş maliyet yerine kullanılan tutar. Sözü edilen tutar üzerinden gerçekleştirilecek olan amortisman veya itfa işlemlerinde, ilgili varlık veya borcun ilk olarak söz konusu tarihte finansal tablolara yansıttığı ve maliyetinin, tespit edilen tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır.
gerçeğe uygun değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.
TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar	***Türkiye Finansal Raporlama Standartları*'nın (TFRS'lerin)** ilk kez uygulandığı, TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği ilk yıllık finansal tablolar.
ilk TFRS raporlama dönemi	**TFRS'lerin ilk kez uygulandığı** finansal tabloların kapsadığı son raporlama dönemi**.**
TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme	**TFRS'lerin ilk kez uygulandığı** finansal tabloları sunan işletme.
Türkiye Finansal Raporlama Standartları	*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)* tarafından uyarlanan Standart ve Yorumlar. Bunlar aşağıda yer alan düzenlemeleri içerir: (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (b) Türkiye Muhasebe Standartları (c) TFRS ve (d) TMS Yorumları
TFRS açılış finansal durum tablosu	**TFRS'lere geçiş tarihindeki** finansal durum tablosu.
TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri	**TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin,** TFRS'leri uygulamadan hemen önce uygulamakta olduğu muhasebe ilkeleri.

Ek B
Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

B1 İşletme aşağıdaki istisnaları uygular:

(a) Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması (B2 ve B3 paragrafları),

(b) Korunma muhasebesi (B4 - B6 paragrafları),

(c) Kontrol gücü olmayan paylar (B7 paragrafı),

(d) Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü (B8 - B8C paragrafları),

(e) Finansal varlıkların değer düşüklüğü (B8D - B8G paragrafları),

(f) Saklı türev ürünler (B9 paragrafı),

(g) Devlet kredileri (B10-B12 paragrafları),

(h) Sigorta sözleşmeleri (B13 paragrafı) ve

(g) Kiralama ile hizmetten çekme, restorasyon ve benzer yükümlülüklerle ilgili olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi (B14 paragrafı).

Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması

B2 B3 paragrafında izin verilen durum hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere, TFRS 9'da yer alan finansal tablo dışı bırakma hükümlerini ileriye yönelik olarak uygular. Örneğin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal tablo dışı bırakılmış olan türev olmayan finansal varlık veya yükümlülükler, TFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara alınmaz (daha sonraki bir işlem veya olay sonucunda finansal tablolara alınmasının gerektiği durumlar hariç).

B3 Geçmişteki işlemler sonucunda finansal tablo dışı bırakılan finansal varlık veya yükümlülüklere TFRS 9'un uygulanması için gerekli olan bilginin, bu işlemlerin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihte elde edilmiş olması şartıyla, B2 paragrafında yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, işletme seçtiği bir tarihten itibaren TFRS 9'u geriye dönük olarak uygulayabilir.

Korunma muhasebesi

B4 TFRS 9'da öngörüldüğü şekilde, TFRS'lere geçiş tarihinde işletme:

(a) Tüm türev araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer ve

(b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülükmüş gibi raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş tüm kazanç ve kayıpları iptal eder.

B5 İşletme, TFRS 9 uyarınca korunma muhasebesinin şartlarını taşımayan korunma ilişkilerini (korunma aracının tek başına satılan bir opsiyon veya bir net satılan opsiyon olduğu veya döviz kuru riski dışındaki bir riske yönelik gerçekleştirilen nakit akış değişkenliğinden korunma işlemi kapsamında korunan kalemin bir net pozisyon olduğu çoğu korunma ilişkisini), TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtmaz (bakınız: TFRS 9 paragraf 6.4.1(a)). Ancak, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre net pozisyonun korunan kalem olarak tanımlanmış olduğu durumlarda, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, TFRS'ler uyarınca net pozisyondaki münferit bir kalemin veya TFRS 9'un 6.6.1 paragrafında yer alan hükümlerin karşılanması halinde bir net pozisyonun, korunan kalem olarak tanımlanabilmesi mümkündür.

B6 TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte bir işlemin, TFRS 9 paragraf 6.4.1(b)-(c)'de yer alan korunma muhasebesine ilişkin gerekli kriterleri taşımayan bir korunma işlemi kapsamında tanımlanması durumunda, korunma muhasebesine son verilmesi amacıyla TFRS 9'un 6.5.6 ve 6.5.7 paragrafları uygulanır. TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleştirilen işlemler, geriye dönük olarak korunma işlemi kapsamında tanımlanamazlar.

Kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)

B7 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 10'un aşağıda yer alan hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygular:

(a) İlgi işlem sonucunda kontrol gücü olmayan paylar (azınlık paylarında) negatif bakiye dahi verse, toplam kapsamlı gelir tutarının ana ortağın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) ayrı ayrı dağıtılması gerektiğini belirten B94 paragrafı hükmü,

(b) Ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesine yönelik 23 ve B93 paragrafı hükümleri ve

(c) Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedildiği durumlarda yapılması gereken muhasebe işlemlerine ilişkin B97-B99 paragraflarında yer verilen hükümler ile TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'in 8A paragrafındaki hüküm

Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin TFRS 3'ü geriye dönük olarak geçmiş işletme birleşmeleri için de uygulamayı tercih etmesi durumunda, bu TFRS'nin C1 paragrafı uyarınca, TFRS 3 ile birlikte TFRS 10 da MS 27 de uygulanır.

Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü

B8 Bir finansal varlığın TFRS 9'un 4.1.2 ya da 4.1.2A paragraflarındaki şartları sağlayıp sağlamadığı, TFRS'lere geçiş tarihinde geçerli olan durum ve şartlar dikkate alınarak değerlendirilir.

B8A TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarına göre paranın değiştirilmiş zaman değeri unsurunun değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarında yer alan paranın zaman değeri unsurunun değiştirilmesine ilişkin hükümleri göz önünde bulundurmadan, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alarak değerlendirir. (Bu durumda işletme, TFRS 7'nin 42R paragrafını da uygular ancak TFRS 9'un 7.2.4 paragrafına yapılan atıflar TFRS 7'nin 42R paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS'lere geçiş tarihini ifade eder).

B8B TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, erken ödeme özelliğinin gerçeğe uygun değerinin TFRS 9'un B4.1.12(c) paragrafına göre önemsiz olup olmadığının değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, erken ödeme özelliğine ilişkin TFRS 9'un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliğine ilişkin istisnayı göz önünde bulundurmadan TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartları dikkate alarak değerlendirir. (Bu durumda işletme TFRS 7'nin 42S paragrafını da uygular ancak TFRS 9'un 7.2.5 paragrafına yapılan atıflar, TFRS 7'nin 42S paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS'lere geçiş tarihini ifade eder).

B8C TFRS 9'da yer alan etkin faiz yönteminin geriye dönük olarak uygulanabilir olmaması durumunda (TMS 8'de tanımlandığı şekilde), finansal varlığın veya yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri, finansal varlığın TFRS'lere geçiş tarihindeki yeni brüt defter değeri veya finansal yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihindeki yeni itfa edilmiş maliyetidir.

Finansal varlıklarda değer düşüklüğü

B8D TFRS 9'un 5.5 Bölümünde yer alan değer düşüklüğüne ilişkin hükümler, B8E–B8G ve E1–E2 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygulanır.

B8E TFRS'lere geçiş tarihinde, finansal aracın ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki (veya kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmeleri için TFRS 9'un 5.5.6 paragrafına göre geri dönülemez bir taahhüde taraf olunan tarihteki) kredi riskinin belirlenmesinde aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan elde edilebilen, makul ve desteklenebilir bilgiler kullanılır ve bu kredi riski, TFRS'lere geçiş tarihindeki kredi riski ile karşılaştırılır (ayrıca bakınız: TFRS 9'un B7.2.2–B7.2.3 paragrafları).

B8F İlk defa finansal tablolara alma tarihinden itibaren kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığı belirlenirken aşağıdakiler uygulanabilir:

(a) TFRS 9'un 5.5.10 ve B5.5.22 - B5.5.24 paragraflarında yer alan hükümler ve

(b) Finansal aracın vadesinin geçtiğine ilişkin bilgi esas alınarak, ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde meydana gelen önemli artışlar tanımlanmak suretiyle değer düşüklüğü hükümlerinin uygulanacak olması durumunda, sözleşmeye bağlı ödemelerin vadesi 30 günden fazla geçmiş olan finansal araçlar için TFRS 9'un 5.5.11 paragrafındaki aksi ispat edilebilir ön kabul.

B8G TFRS'lere geçiş tarihinde, finansal aracın ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığının belirlenmesinin aşırı maliyet veya çaba gerektirmesi durumunda, finansal araç finansal tablo dışı bırakılıncaya kadar, her raporlama tarihinde ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda bir zarar karşılığı finansal tablolara alınır (finansal araç raporlama tarihinde düşük kredi riskine sahip olmadığı sürece ki bu durumda B8F(a) paragrafı uygulanır).

Saklı türev ürünler

B9 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bir saklı türev ürünün esas üründen ayrıştırılmasının ve ayrı bir türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekip gerekmediğini, sözleşmeye taraf olunduğu tarih ve TFRS 9'un B4.3.11 paragrafı uyarınca yeniden değerlendirmenin öngörüldüğü tarihten daha geç olanında mevcut olan şartları dikkate alarak değerlendirir.

Devlet kredileri

B10 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, aldığı bütün devlet kredilerini TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum* uyarınca finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırır. B11 paragrafında izin verilen durum dışında, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 9 *Finansal Araçlar* ve TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması* hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan devlet kredilerine ileriye yönelik olarak uygular ve devlet kredisinin piyasa faiz oranından düşük olmasından kaynaklanan faydasını devlet teşviki olarak muhasebeleştirmez. Dolayısıyla, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin TFRS'lere geçiş tarihinden önce kullandığı GKGMİ uyarınca piyasa faiz oranından düşük oranlı bir devlet kredisini TFRS hükümlerinden farklı olarak muhasebeleştirmesi ve ölçmesi durumunda, işletme ile ilgili kredinin önceki GKGMİ uyarınca TFRS'lere geçiş tarihindeki defter değerini, TFRS'lere göre düzenlediği finansal durum tablosunda kredinin defter değeri olarak kullanır. İşletme, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra, söz konusu kredilerin ölçümünde TFRS 9'u uygular.

B11 B10 paragrafında yer alan hükümlere rağmen, gerekli bilgilerin devlet kredisinin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında elde edilmiş olması koşuluyla, TFRS 9 ve TMS 20 hükümleri TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen herhangi bir devlet kredisine geriye dönük olarak uygulanabilir.

B12 B10 ve B11 paragraflarında yer alan hükümler ve sağlanan rehberlik, önceden gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak finansal tablolara alınan finansal araçların sınıflandırılmasıyla ilgili D19-D19C paragraflarında tanımlanan istisnaların kullanılmasını engellemez.

Sigorta Sözleşmeleri

B13 TFRS 17 kapsamındaki sözleşmelere, TFRS 17'nin Ek C'sinde yer alan C1-C24 ve C8 paragraflarındaki geçiş hükümleri uygulanır. TFRS 17'nin söz konusu paragraflarında geçiş tarihine yapılan atıflar, TFRS'lere geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

Kiralama ile hizmetten çekme, restorasyon ve benzer yükümlülüklerle ilgili olarak ortaya çıkan ertelenmiş vergi

B14 TMS 12 Gelir Vergileri'nin 15'inci ve 24'üncü paragraflarında işletmenin belirli durumlarda ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğü muhasebeleştirmesine ilişkin istisna getirilmiştir. Söz konusu istisnaya rağmen TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme geçiş tarihi itibariyle aşağıdaki işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan tüm indirilebilir ve vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi varlığı -indirilebilir geçici farklara yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla- ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirir:

(a) Kullanım hakkı varlıkları ve kira yükümlülükleri ile

(b) Hizmetten çekme, restorasyon ve benzer yükümlülükler ile bu yükümlülüklere karşılık gelen ve ilgili varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturan tutarları.

Ek C
İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS'lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için geçerlidir. Bu Ek, yalnızca TFRS 3 İşletme Birleşmeleri kapsamına giren işletme birleşmeleri için uygulanır.

C1 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 3'ü geriye dönük olarak geçmiş işletme birleşmeleri (TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) için uygulamayı tercih etmeyebilir. Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin herhangi bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlediği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmelerini de yeniden düzenlemesi ve aynı tarihten itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir. Örneğin, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, 30 Haziran 20X6 tarihinde gerçekleşen bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi durumunda, 30 Haziran 20X6 ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında gerçekleşen tüm işletme birleşmelerini de TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi gerekir. Ayrıca işletmenin 30 Haziran 20X6 tarihinden itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir.

C2 TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*'nin, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerine geriye dönük olarak uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. TMS 21'in gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ile şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanmadığı durumlarda, bunlar, edinilen işletmenin varlık ve borçları olarak değil, işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, söz konusu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, ya işletmenin geçerli para birimi üzerinden halihazırda gösterilmiş durumdadırlar ya da TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde öngörülen döviz kurları kullanılmak suretiyle raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemi niteliğindedirler.

C3 TMS 21'in işletme birleşmelerinden kaynaklanan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ve şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanması durumunda, söz konusu Standart:

(a) TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinin tamamı veya

(b) Yukarıda yer verilen C1 paragrafı çerçevesinde, TFRS 3 ile uyum sağlanması amacıyla yeniden ifade edilen işletme birleşmelerinin tümü

için uygulanmalıdır.

C4 TFRS 3'ün geçmiş tarihli bir işletme birleşmesine geriye dönük olarak uygulanmaması durumunda, söz konusu birleşmeyle ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar:

(a) TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu sınıflandırmayı (edinen işletme açısından elde etme, edinilen işletme açısından ters birleşme ya da çıkarların birleştirilmesi olarak) devam ettirir.

(b) TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, aşağıdakiler haricinde, geçmiş tarihli işletme birleşmesi sonucunda edinmiş veya üstlenmiş olduğu varlık ve borçların tamamını TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle finansal tablolarına yansıtır:

(i) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre finansal tablo dışı bırakılmış bulunan bazı finansal varlık ve borçlar (bakınız: B2 paragrafı) ile

(ii) Önceki muhasebe ilkelerine göre, edinen işletmenin konsolide finansal durum tablosuna yansıtılmayan ve TFRS'lere göre edinilen işletmenin bireysel finansal durum tablosuna yansıtılma kriterlerini de taşımayan varlık (şerefiye dahil) ve borçlar (bakınız: C4 (f)–(i)).

Anılan işlemler sonucunda ortaya çıkan değişimler, daha önce şerefiye içinde değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlığa yönelik işlemlerden kaynaklanmadıkça, dağıtılmamış kârlar hesabında (veya uygunsa başka bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilir (bakınız: C4 (g) (i)).

(c) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer almakla birlikte TFRS'lere göre varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilme koşullarını taşımayan kalemlere TFRS açılış finansal durum tablosunda yer verilmez. Bu hükmün uygulanması sonucunda ortaya çıkan değişiklikler için aşağıdaki işlemler yapılır:

(i) Geçmiş tarihli bir işletme birleşmesinin edinim olarak sınıflandırılmış olduğu ve TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'a göre varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmiş bulunduğu durumlarda, söz konusu kalem (ve varsa ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan

paylar) şerefiyenin bir parçası olarak yeniden sınıflandırılır. TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin doğrudan özkaynaklardan indirilmiş olması durumunda bu hüküm uygulanmaz (bu durumda, bakınız: C4 (g) (i) ve C4 (i)).

(ii) Diğer tüm değişiklikler, dağıtılmamış kârlar hesabında muhasebeleştirilir. [1]

(d) TFRS'ler, bazı varlık ve borçların ilk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlerinin, gerçeğe uygun değer gibi, bunların orijinal maliyetlerini esas almayan yöntemlerle ölçümünü gerektirir. Söz konusu varlık ve borçlar, geçmiş bir tarihte gerçekleşen işletme birleşmesinde edinilmiş veya yüklenilmiş dahi olsalar, TFRS açılış finansal durum tablolarında bu yöntemlerle ölçülürler. Bunun sonucunda ilgili kalemlerin defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye düzeltilerek değil, birikmiş kârlar (veya uygunsa, başka bir özkaynak kalemi) düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

(e) Birleşme işleminden hemen sonra TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre kayıtlara yansıtılan, birleşme sonucunda edinilen varlık ve borçların defter değerleri, TFRS'lere göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki tahmini maliyetleri olarak dikkate alınır. Eğer TFRS'ler bu varlık ve borçların ileriki tarihlerde maliyet esasına göre ölçümünü öngörüyorsa, söz konusu tahmini maliyet, işletme birleşmesi tarihinden itibaren, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturur.

(f) Geçmiş bir işletme birleşmesi sonucunda edinilen veya üstlenilen ve TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınmamış olan varlık ve yükümlülüklerin ikame maliyetleri, TFRS açılış finansal durum tablosunda sıfır olarak kabul edilemez. Edinen işletme, bu varlık ve yükümlülükleri, TFRS'lerin edinilen işletmenin finansal durum tablosuna yansıtılmasını öngördüğü şekilde konsolide finansal durum tablosuna yansıtır ve ölçer. Örneğin, edinen işletme, edinilen işletmenin kiracı olduğu geçmiş bir işletme birleşmesinde edindiği kiralamaları, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca aktifleştirmediyse, TFRS 16, edinilen işletmenin söz konusu kiralamaları TFRS finansal durum tablosunda aktifleştirmesini gerektirdiğinden, bu kiralamalar konsolide finansal durum tablosunda aktifleştirilir. Benzer şekilde edinen işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan şarta bağlı yükümlülükleri TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca finansal tablolara almadıysa, söz konusu yükümlülükler, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* edinilen işletme açısından aksini öngörmedikçe, geçiş tarihi itibarıyla finansal tablolara alınır. Diğer taraftan TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca şerefiyeye dâhil edilmiş olan bir varlık veya yükümlülüğün TFRS 3'e göre ayrı olarak finansal tablolara alınması gerekiyorsa, TFRS'ler söz konusu varlık veya yükümlülüğün, edinilen işletmenin finansal durum tablosunda yer almasını zorunlu kılmadıkça, bu varlık veya yükümlülük şerefiye içinde yer almaya devam eder.

(g) TFRS açılış finansal durum tablosundaki şerefiyenin defter değeri, önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen ve TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle kayıtlarda yer alan şerefiyenin, aşağıdaki işlemlere göre düzeltilmiş defter değeri olarak dikkate alınır.

(i) C4(c)(i) paragrafındaki koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmiş bir kalemin yeniden sınıflandırılması durumunda, şerefiyenin defter değeri artırılır. Benzer şekilde, C4 (f) paragrafında belirtilen koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin içinde gösterilen bir maddi olmayan duran varlığın ayrı bir kalem olarak muhasebeleştirildiği durumda, şerefiyenin defter değeri azaltılır (ve mevcutsa, ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) da düzeltilir).

(ii) Şerefiyede değer düşüklüğü olabileceğine yönelik göstergeler bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle şerefiye TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'ne göre değer düşüklüğü açısından test edilir ve tespit edilen değer düşüklüğü zararları yine aynı Standart uyarınca dağıtılmamış kârlarda (veya anılan Standart bu şekilde öngördüğü durumlarda, yeniden değerleme değer artışlarında) muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü testi, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle mevcut olan koşullar göz önünde bulundurularak gerçekleştirilir.

(h) TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle şerefiyenin defter değerinde başka bir düzeltme yapılamaz. Örneğin, şerefiyenin defter değeri aşağıdaki amaçlarla düzeltilemez:

1 Söz konusu değişiklikler, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin varlık olarak muhasebeleştirilmediği durumlarda, maddi olmayan varlıklardan veya maddi olmayan varlıklara yapılan yeniden sınıflandırma işlemlerini içerir. Bu durum, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre, bir işletmenin (a) şerefiyeyi doğrudan özkaynaklardan indirdiği veya (b) işletme birleşmesini bir edinim olarak değerlendirmediği durumlarda ortaya çıkar.

(i) İşletme birleşmesinde edinilen işletmenin devam etmekte olan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ihmal edilmesi. (TMS 38'e göre ilgili maddi olmayan duran varlığın, elde edilen işletmenin finansal durum tablosuna yansıtılma koşullarını taşıdığı durumlar hariç),

(ii) Şerefiyenin önceki itfa tutarlarının düzeltilmesi,

(iii) İşletme birleşmesi tarihi ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında varlık ve borçlarda yapılan düzeltmeler nedeniyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde şerefiyede yapılmış olan; ancak TFRS 3'e göre yapılmasına imkân bulunmayan düzeltmelerin iptali.

(i) Şerefiyenin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda özkaynaktan bir indirim olarak gösterilmiş olduğu durumlarda;

(i) Sözü edilen şerefiye, TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz. Ayrıca, söz konusu şerefiyenin ilgili olduğu bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya ilgili bağlı ortaklık yatırımında değer düşüklüğü olması durumunda, ilgili şerefiye tutarı kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmaz.

(ii) Satın alma bedelini etkileyen belirsizliklerin sonradan çözülmesi sonucu yapılması gereken düzeltmeler, dağıtılmamış kârlar içerisinde muhasebeleştirilir.

(j) Geçmiş tarihte yapılan bir işletme birleşmesi çerçevesinde edinilmiş olan bir bağlı ortaklık, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için konsolide edilmemiş olabilir (örneğin, yatırım yapılan işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre bağlı ortaklık olarak kabul edilmemiş veya ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlememiş olabilir). Bu durumda, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, bağlı ortaklığın varlık ve borçlarının defter değerlerini, TFRS'lere göre ilgili bağlı ortaklığın finansal durum tablosunda yer alması gereken tutarlara eşitleyecek şekilde düzeltir. Anılan işlemde, şerefiyenin tahmini maliyeti, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle aşağıda belirtilenlerin farkına eşittir:

(i) Ana ortaklığın, düzeltme sonucu oluşan defter değerleri içerisindeki payı ve

(ii) Ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan bağlı ortaklık yatırımının maliyeti.

(k) Kontrol gücü olmayan payların *(azınlık paylarının)* ve ertelenmiş verginin ölçümü, diğer varlık ve borçların ölçümüne bağlıdır. Dolayısıyla, kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ve ertelenmiş vergiler, finansal tablolara yansıtılmış bulunan varlık ve borçlarla ilgili yukarıda sözü edilen düzeltmelerden etkilenir.

C5 Geçmiş tarihli işletme birleşmelerine yönelik muafiyet hükümleri, geçmiş tarihli iştirak yatırımları, iş ortaklıklarındaki paylar ve yürütülen faaliyetleri TFRS 3'te tanımlandığı şekliyle bir işletme teşkil eden müşterek faaliyetlerdeki paylar için de geçerlidir. Ayrıca, C1 paragrafı uyarınca seçilen tarih, bu tür edinimlerin tamamında aynı şekilde geçerlidir.

Ek D
Diğer TFRS'lerden muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

D1 Aşağıdaki konularda sağlanan muafiyetlerden birinin veya daha fazlasının kullanılması mümkündür:

(a) Hisse bazlı ödeme işlemleri (D2 ve D3 paragrafları),

(b) [Silinmiştir]

(c) Tahmini maliyet (D5-D8B paragrafları),

(d) Kiralama işlemleri (D9 ve D9B-D9E paragrafları),

(e) [Silinmiştir]

(f) Birikimli çevrim farkları (D12-D13A paragrafları),

(g) Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar (D14 ve D15 paragrafları),

(h) Bileşik finansal araçlar (D18 paragrafı),

(i) Bileşik finansal araçlar (D18 paragrafı),

(j) Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlaması (D19-D19C paragrafları),

(k) Finansal varlık veya yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü (D20 paragrafı),

(l) Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin hükümler (D21 ve D21A paragrafları),

(m) TFRS Yorum 12'ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar (D22 paragrafı),

(n) Borçlanma maliyetleri (D23 paragrafı),

(o) Müşterilerden varlık transferleri (D24 paragrafı)

(p) Finansal yükümlülüklerin özkaynak araçlarıyla ödenmesi (D25 paragrafı),

(q) Aşırı oranda yüksek enflasyon (D26-D30 paragrafları),

(r) Müşterek anlaşmalar (D31 paragrafı),

(s) Yüzey madeninin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri (D32 paragrafı),

(t) Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması (D33 paragrafı),

(u) Hasılat (D34 ve D35 paragrafları) ve

(v) Yabancı para işlemleri ve avans bedeli (D36 paragrafı).

Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkün değildir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri

D2 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler*'i, 7 Kasım 2002 tarihinde ya da bu tarihten önce verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulamaları teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama zorunlu değildir. Ayrıca, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, 7 Kasım 2002 tarihinden sonra verilen ve (a) TFRS'lere geçiş tarihi ile (b) 1 Ocak 2005 tarihinden hangisi sonra ise, bu tarihten önce hak kazanılmış olan özkaynağa dayalı finansal araçlar için de TFRS 2'yi uygulamaları teşvik edilir. Söz konusu uygulama da zorunluluk arz etmemektedir. Ancak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS 2'yi, bu tür özkaynağa dayalı finansal araçlar açısından yalnızca, TFRS 2'de belirtildiği üzere söz konusu özkaynağa dayalı finansal araçların ölçüm tarihi itibariyle belirlenmiş gerçeğe uygun değerlerini kamuoyuna açıklamaları durumunda uygulayabilirler. TFRS 2'nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçlara (örneğin, 7 Kasım 2002'den önce veya o tarihte verilen özkaynağa dayalı finanslar araçlar) yönelik işlemler için, yine de, TFRS 2'nin 44 ve 45'inci paragraflarının gerektirdiği bilgiler kamuoyuna açıklanır. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2'nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçların veriliş hüküm

ve koşullarında değişiklik yapmaları durumunda, söz konusu değişiklik TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş ise, TFRS 2'nin 26–29 paragraflarının uygulanması gerekmez.

D3 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2'yi, hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan ve TFRS'lere geçiş tarihinden önce ödenmiş olan borçlar açısından uygulamaları teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama zorunlu değildir. Ayrıca, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2'yi, 1 Ocak 2005 tarihinden önce ödenmiş borçlar için uygulamaları da teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama da zorunlu değildir. TFRS 2'nin uygulandığı borçlara ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin 7 Kasım 2002 tarihinden önceki bir dönem veya tarihle bağlantılı olması durumunda, ilgili karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

D4 [Silinmiştir]

Tahmini maliyet

D5 İşletmeler, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle bir maddi duran varlık kalemini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri geçiş tarihi itibariyle ilgili varlık kaleminin tahmini maliyeti olarak kullanmayı seçebilir.

D6 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, bir maddi duran varlık kaleminin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlenmiş tutarını, ilgili varlığın yeniden değerleme tarihindeki tahmini maliyeti olarak belirleyebilir. Bunun için, söz konusu tutarın, ilgili varlığın yeniden değerleme tarihindeki;

(a) Gerçeğe uygun değeri veya

(b) TFRS'lere göre hesaplanan maliyeti ya da amorti edilmiş maliyeti (ilgili maliyetler, örneğin genel veya özel fiyat endeksleri kullanılmak suretiyle düzeltilerek)

ile açık bir benzerlik taşıması gerekmektedir.

D7 D5 ve D6 paragraflarında yer alan seçenekler aşağıdakiler için de geçerlidir:

(a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller (işletmenin TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'*de yer alan maliyet yöntemini seçmesi durumunda)

(aa) Kullanım hakkı varlığı (TFRS 16 *Kiralamalar*) ve

(b) TMS 38'de yer alan;

(i) Finansal tablolara alma kıstasını (orijinal maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi dâhil) ve

(ii) Yeniden değerleme kıstasını (aktif bir piyasanın var olması dâhil)

karşılayan maddi olmayan duran varlıklar.

Bu seçenekler diğer varlık ve yükümlülükler için kullanılmaz.

D8 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, varlık ve borç kalemlerini özelleştirme veya hisse senetlerinin halka ilk arzı gibi özel bir sebeple belirli bir tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçmek suretiyle, söz konusu kalemlerin tamamı veya bazıları için TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde tahmini bir maliyet belirlemiş olabilir.

(a) Ölçüm tarihinin TFRS'lere geçiş tarihi ya da TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri söz konusu ölçümün gerçekleştirildiği tarihte TFRS'ler çerçevesinde belirlenen tahmini maliyet olarak kullanılabilir.

(b) Ölçüm tarihi, TFRS'lerin ilk uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemde olmak kaydıyla TFRS'lere geçiş tarihinden sonra ise, bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri, olayın meydana gelmesi durumunda tahmini maliyet olarak kullanılabilir. Bunun sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler ölçüm tarihinde doğrudan dağıtılmamış kârlarda (ya da gerektiğinde özkaynağa ilişkin başka bir sınıfta) muhasebeleştirilir. TFRS'lere geçiş tarihinde, D5-D7 paragraflarındaki kriterler uygulanarak tahmini maliyet belirlenir ya da bu TFRS'de yer alan diğer hükümler uyarınca varlıklar ve borçlar ölçülür.

D8A Bazı yerel muhasebe düzenlemelerine göre, petrol ve gaz varlıklarının geliştirilmesi veya üretilmesi aşamalarında katlanılan araştırma ve geliştirme maliyetleri geniş bir coğrafi bölgede bulunan varlıkların tamamını içeren maliyet merkezlerinde muhasebeleştirilir. TFRS'leri ilk kez uygulayan ve TFRS'lere

geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca bu tür bir muhasebeleştirme yöntemi kullanan işletmeler, TFRS'lere geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıklarını aşağıdaki esaslara dayanarak ölçmeyi seçebilir:

(a) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenen tutarı ve

(b) Geliştirme veya üretim aşamasındaki varlıklarının TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre ilgili maliyet merkezi için belirlenmiş tutarı. Bu tutar söz konusu tarih itibariyle rezerv hacimleri veya değerleri ile orantılı olarak ilgili varlıkların maliyet merkezine dağıtılır.

İşletmeler, TFRS'lere geçiş tarihinde araştırma ve değerlendirme varlıkları ile geliştirme ve üretim aşamasındaki varlıkları sırasıyla TFRS 6 *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi* veya TMS 36'ya uygun olarak değer düşüklüğü testine tabi tutar ve değer düşüklüğü tespit edilmesi durumunda (a) ve (b) bentleri uyarınca belirlenen tutarı azaltabilir. Bu paragrafın amaçları doğrultusunda, petrol ve gaz varlıkları sadece petrol ve gazın araştırılması, değerlendirilmesi, geliştirilmesi veya üretilmesinde kullanılan varlıkları kapsar.

D8B Bazı işletmeler, tarife düzenlemesine bağlı olarak yürüttükleri faaliyetlerde kullanılan ya da daha önce bu faaliyetlerde kullanılmış olan maddi duran varlık, kullanım hakkı varlığı veya maddi olmayan duran varlık kalemlerine sahiptir. Bu tür kalemlerin defter değeri, önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş olan ancak TFRS'ler uyarınca aktifleştirme kriterlerini karşılamayan tutarlardan oluşabilir. Bu durumda TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bu tür bir kalemin önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenen TFRS'lere geçiş tarihindeki defter değerini ikame maliyet olarak kullanmayı seçebilir. Bu muafiyetin bir kaleme uygulanması, tüm kalemlere uygulanmasını gerektirmez. TFRS'lere geçiş tarihinde, bu muafiyetin kullanıldığı her bir kalem TMS 36'ya göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu paragraf açısından, faaliyetlerin tarife düzenlemesine bağlı olarak yürütüldüğünden söz edebilmek için bu faaliyetlerin müşterilerden mal veya hizmet karşılığında talep edilebilecek fiyatların belirlenmesiyle ilgili ve tarife düzenleyicisinin (TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları*'nda tanımlandığı şekliyle) gözetimine veya onayına tabi bir çerçeveyle yönetilmesi gerekir.

Kiralamalar

D9 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan bir sözleşmenin bir kiralama işlemi içerip içermediğini o tarihteki durum ve şartları esas alarak ve bu sözleşmelere TFRS 16'nın 9-11 paragraflarını uygulayarak değerlendirebilir.

D9A [Silinmiştir]

D9B Kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler kira yükümlülüklerini ve kullanım hakkı varlıklarını finansal tablolara aldığında, aşağıdaki yaklaşımı tüm kiralamalarına uygulayabilir (D9D paragrafında açıklanan kolaylaştırıcı uygulamalar çerçevesinde):

(a) TFRS'lere geçiş tarihinde kira yükümlülüğünün ölçümü. Bu yaklaşımı tercih eden bir kiracı söz konusu kira yükümlülüğünü, geri kalan kira ödemelerinin (bakınız: D9E paragrafı) kiracının alternatif borçlanma faiz oranı (bakınız: D9E paragrafı) kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçer.

(b) TFRS'lere geçiş tarihinde kullanım hakkı varlığının ölçümü. Kiracı, her bir kiralama bazında, kullanım hakkı varlığını:

(i) Kiralamanın fiilen başladığı tarihten (bakınız: D9E paragrafı) bu yana TFRS 16 uygulanıyormuş gibi, ancak kiracının TFRS'lere geçiş tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş defter değeri üzerinden ölçer ya da

(ii) TFRS'lere geçiş tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan, ön ödemesi yapılmış veya tahakkuk etmiş tüm kira ödemelerinin tutarı ile düzeltilmiş olan kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden ölçer.

(c) Kullanım hakkı varlıklarına TFRS'lere geçiş tarihinde TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nün uygulanması.

D9C D9B paragrafındaki hükümlere bakılmaksızın, kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TMS 40'ta yer alan yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan ve TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren TMS 40'taki gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen kullanım hakkı varlığını TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

D9D Kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS'lere geçiş tarihinde her bir kiralama bazında aşağıdakilerden bir veya birkaçını uygulayabilir:

(a) Makul ölçüde benzer özelliklere sahip kiralamalardan oluşan bir portföye tek bir iskonto oranı uygulanması (benzer bir ekonomik ortamdaki benzer bir dayanak varlık sınıfı için kalan kiralama süresi benzer olan kiralamalar gibi).

(b) D9B paragrafında yer alan hükümlerin, kiralama süresi (bakınız: D9E paragrafı) TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalara uygulanmaması. Bunun yerine işletme, söz konusu kiralamaları TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca (ilgili bilgilerin açıklamasını içerecek şekilde) kısa vadeli kiralamaymış gibi muhasebeleştirir.

(c) D9B paragrafında yer alan hükümlerin, dayanak varlığın düşük değerli olduğu (TFRS 16'nın B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) kiralamalara uygulanmaması. Bunun yerine işletme, söz konusu kiralamaları TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca (ilgili bilgilerin açıklamasını içerecek şekilde) muhasebeleştirir.

(d) Kullanım hakkı varlığının TFRS'lere ilk geçiş tarihindeki ölçümüne başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin (bakınız: D9E paragrafı) dâhil edilmemesi.

(e) Sözleşmenin kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonlarını içermesi durumunda, örneğin kiralama süresi belirlenirken geçmiş tecrübelerin kullanılması

D9E Kira ödemeleri, kiracı, kiracının alternatif borçlanma faiz oranı, kiralamanın fiilen başladığı tarih (fiili başlama tarihi), başlangıçtaki doğrudan maliyetler ve kiralama süresi gibi terimler TFRS 16'da tanımlanmış olup bu Standartta da aynı anlamda kullanılmıştır.

D10–

D11 [Silinmiştir]

Birikimli çevrim farkları

D12 TMS 21;

(a) Bazı çevrim farklarının diğer kapsamlı gelire yansıtılmasını ve söz konusu farkların ayrı bir özkaynak kalemi içerisinde biriktirilmesini ve

(b) Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarıldığı durumlarda, bu işletmeye ilişkin birikimli çevrim farklarının (uygun olması halinde, ilgili finansal riskten korunma işlemlerine ilişkin kazanç ve kayıpları da içerecek şekilde) özkaynakta gösterildiği sınıftan çıkarılıp, elden çıkarma sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararın bir parçası olarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmasını gerektirir.

D13 Bununla birlikte TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. Bu işletmelerin söz konusu muafiyet hükmünden faydalanması durumunda;

(a) TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının sıfır olduğu kabul edilir ve

(b) TFRS'lere geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları, herhangi bir yurtdışı işletmenin söz konusu kabulden sonra elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya zarara dâhil edilmez. Ancak, daha sonraki çevrim farkları dâhil edilir.

D13A D16(a) paragrafındaki muafiyetten yaralanan bir bağlı ortaklık, konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmaması halinde, D12 veya D13 paragraflarını uygulamak yerine, kendi finansal tablolarında, tüm yurtdışındaki işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarını, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihi esas alınarak konsolide finansal tablolarına dahil edilecek defter değeri üzerinden ölçmeyi seçebilir. Benzer bir seçim, D16(a) paragrafında yer alan muafiyetten yararlanan iştirak veya iş ortaklığı için de geçerlidir.

Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar

D14 İşletmenin bireysel finansal tablo hazırlaması durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımların aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesini gerektirir:

(a) Maliyet bedeli üzerinden,

(b) TFRS 9 çerçevesinde veya

(c) TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak.

D15 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet bedeli üzerinden ölçmesi durumunda, söz konusu yatırım, TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda:

(a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet bedeli ya da

(b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Bu yatırımın tahmini maliyeti

(i) Yatırımın, işletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri ya da

(ii) Söz konusu tarih itibarıyla, yatırımın TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirakteki yatırımını, tahmini maliyet değeri kullanarak ölçmeyi tercih eden TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bu yatırımlarını ölçerken yukarıdaki (i) ya da (ii) alt bentlerinden herhangi birini seçebilir.

D15A TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TMS 28'de tanımlandığı şekliyle özkaynak yöntemini kullanarak bu tür bir yatırımı muhasebeleştiriyorsa:

(a) TFRS' leri ilk kez uygulayan işletme, yatırımın edinimine geçmiş işletme birleşmelerine ilişkin muafiyeti (EK C) uygular.

(b) İşletmenin ilk kez TFRS uygulayıcısı haline gelmesi, konsolide finansal tablolarından önce bireysel tabloları için söz konusuysa ve

(i) Ana ortaklığından sonraysa, işletme bireysel finansal tablolarında D16 paragrafını uygular.

(ii) Bağlı ortaklığından sonraysa, işletme bireysel finansal tablolarında D17 paragrafını uygular.

Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar

D16 Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklıktan daha sonra TFRS'leri uygulamaya başlaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında;

(a) Konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal tablolarında yer alacak olan defter değerleri (bu seçim TFRS 10'da tanımlanan yatırım işletmelerinin gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıkları için geçerli değildir) veya

(b) Bağlı ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak, bu TFRS'de yer verilen hükümler çerçevesinde tespit edilen defter değerleri üzerinden ölçer. Söz konusu defter değerleri, (a) da belirtilen değerlerden aşağıdaki durumlarda farklılaşabilir;

(i) Bu TFRS'de yer alan muafiyetlerin, TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olan ölçümler içerdiği durumlar.

(ii) Bağlı ortaklığın finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarının konsolide finansal tablolarda kullanılanlardan farklı olduğu durumlar. Bağlı ortaklık, muhasebe politikası olarak TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'da yer alan maliyet yöntemini kullanırken, grubun yeniden değerleme yöntemini kullanması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Yukarıda yer verilen hükümler, bir iştirak veya iş ortaklığının, bunların üzerinde önemli etkisi veya müşterek kontrolü bulunan bir işletmeden daha sonra TFRS'leri uygulamaya başladığı durumlar için de geçerlidir.

D17 Bunun aksine, işletme, bağlı ortaklığından (ya da iştirakinden veya iş ortaklığından) sonraki bir tarihte TFRS'leri ilk kez uygulamaya başlamış ise, konsolide finansal tablolarında bağlı ortaklığın (ya da iştirak veya iş ortaklığının) varlık ve borçlarını söz konusu ortaklığın (ya da iştirakin veya iş ortaklığının) finansal tablolarında yer alan defter değerleri üzerinden ölçer. Anılan ölçüm öncesinde; konsolidasyon, özkaynak muhasebesi ve bağlı ortaklığın edinildiği işletme birleşmesinin etkilerine ilişkin gerekli düzeltmeler yapılır. Benzer olarak, ana ortaklığın TFRS'leri bireysel finansal tablolarında ilk kez uyguladığı tarih ile konsolide tablolarında ilk kez uyguladığı tarihin farklı olduğu durumlarda, varlık ve borçlar, konsolidasyon düzeltmeleri hariç olmak üzere, her iki finansal tabloda da aynı değerler üzerinden ölçülür. Bu hükme bağlı olmaksızın, yatırım işletmesi olmayan bir ana ortaklık tarafından, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıklar tarafından konsolidasyona ilişkin olarak uygulanan istisna kullanılmaz.

Bileşik finansal araçlar

D18 TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'a göre; bileşik finansal araçların, başlangıçta borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırılmaları gerekir. Sözü edilen borç kaleminin ortadan kalkması halinde, TMS 32'nin geçmişe dönük olarak uygulanması, özkaynağın iki kısmının birbirinden ayrıştırılmasını gerektirir. İlk kısım, dağıtılmamış kârlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinde oluşan birikmiş faiz tutarını gösterir. Diğer kısım ise, esas özkaynak kalemini gösterir. Fakat bu TFRS'ye göre, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle ilgili borç kaleminin ortadan kalkmış olduğu durumlarda, söz konusu ayrımı yapmaları gerekmez.

Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlanması

D19 TFRS 9, bir finansal yükümlülüğün (belirli kıstasları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülük olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükme bağlı kalınmaksızın, finansal yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihinde TFRS 9'un 4.2.2 paragrafında belirtilen kıstasları sağlaması şartıyla, işletmenin bu tarihte yükümlülüğü gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlamasına izin verilir.

D19A Bir finansal varlık, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9'un 4.1.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak tanımlanabilir.

D19B Özkaynak aracına yapılan bir yatırım, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanabilir.

D19C Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan bir finansal yükümlülük için, TFRS'lere geçiş tarihindeki mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9'un 5.7.7 paragrafındaki uygulamanın, kâr ya da zararda bir muhasebe uyumsuzluğuna neden olup olmayacağı belirlenir.

İlk defa finansal tablolara alınırken finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü

D20 İşletme, 7 ve 9'uncu paragraflarda yer alan hükümlere bağlı kalmaksızın, TFRS 9'un B5.1.2A(b) paragrafında belirtilen hükümleri ileriye yönelik olarak, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere uygulayabilir.

Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin yükümlülükler

D21 TFRS Yorum 1 *Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler*, hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri yükümlülüklerde meydana gelen bazı değişikliklerin, ilgili varlığın maliyetine eklenmesini veya maliyetinden çıkarılmasını gerektirmektedir. Sonrasında, amortismana tabi düzeltilmiş tutar, varlığın geriye kalan faydalı ömrü boyunca ileriye dönük olarak amortismana tabi tutulmaktadır. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür yükümlülüklerde TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen değişiklikler için, söz konusu hükümleri uygulamalarına gerek yoktur. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, bu muafiyetten yararlanmaları durumunda;

(a) İlgili yükümlülük, TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle TMS 37 çerçevesinde ölçülür,

(b) Yükümlülüğün TFRS Yorum 1 kapsamında olması durumunda, söz konusu yükümlülüğün ilk olarak ortaya çıktığı tarih itibariyle varlığın maliyetine dâhil edilmesi gerekecek olan tutarı tahmin edilir. Bu tahmin, ilgili yükümlülük için anılan dönemde uygulanacak olan riske göre düzeltilmiş tarihi iskonto oran(lar)ına yönelik en iyi tahminler kullanılmak suretiyle, yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihinden ilk olarak ortaya çıktığı tarihe kadar iskonto edilmesi yoluyla yapılır.

(c) İlgili varlığın faydalı ömrüne yönelik güncel tahminler dikkate alınarak ve işletmenin TFRS'lere göre uygulamakta olduğu amortisman politikası kullanılarak, söz konusu tutarın TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle birikmiş amortismanı tespit edilir.

D21A D8A(b) paragrafında belirtilen muafiyetten (geliştirme veya üretim aşamasındaki petrol ve gaz varlıklarının TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca geniş bir coğrafi bölgede bulunan varlıkların

tamamını içeren maliyet merkezlerinde muhasebeleştirilmesi) yararlanan işletmeler, D21 paragrafını veya TFRS Yorum 1'i uygulamak yerine:

(a) TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri yükümlülükleri TMS 37'ye göre ölçer ve

(b) Bu borç tutarı ile TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde belirlenmiş borç tutarının defter değeri arasındaki farkı doğrudan dağıtılmamış kârlarda muhasebeleştirir.

TFRS Yorum 12'ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar

D22 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS Yorum 12'deki geçiş hükümlerini uygulamaları mümkündür.

Borçlanma maliyetleri

D23 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme geçiş tarihinden itibaren veya TMS 23'ün 28'inci paragrafında izin verildiği üzere daha erken bir tarihten itibaren TMS 23 hükümlerini uygulamayı tercih edebilir. Bu istisnayı uygulayan işletme TMS 23'ü uygulamaya başladığı tarihten itibaren:

(a) Önceki GKGMİ'ye göre aktifleştirilen ve varlıkların söz konusu tarihteki defter değerine dâhil edilen borçlanma maliyeti unsurlarını düzeltmez ve

(b) Hâlihazırda inşa edilmekte olan özellikli varlıklara ilişkin olarak söz konusu tarihte veya sonrasında katlanılan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere katlanılan borçlanma maliyetlerini TMS 23 uyarınca muhasebeleştirir.

D24 [Silinmiştir]

Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi

D25 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS Yorum 19 *Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi*'nin geçiş hükümlerini uygulayabilirler.

Aşırı oranda yüksek enflasyon

D26 İşletmenin geçerli para biriminin daha önce ya da mevcut durumda yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olması durumunda, işletmenin söz konusu para biriminin TFRS'lere geçiş tarihinden önce aşırı oranda yüksek enflasyona maruz kalıp kalmadığının belirlemesi gerekir. Bu husus, TFRS'leri önceden uygulayan işletmelerin yanı sıra TFRS'leri ilk defa uygulayacak işletmeler için de geçerlidir.

D27 Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi, aşağıdaki özelliklerin her ikisini birden taşıdığında aşırı oranda yüksek enflasyona maruz kalmaktadır:

(a) Söz konusu para birimi cinsinden ifade edilen işlemlere ve bakiyelere ilişkin güvenilir bir genel fiyat endeksine bütün işletmelerin ulaşmasının mümkün olmaması.

(b) Söz konusu para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasında takas edilebilirliğin söz konusu olmaması.

D28 İşletmenin geçerli para birimi normal hale geldiği tarihte, aşırı oranda yüksek enflasyona tabi olmaktan çıkar. Bu tarih, geçerli para biriminin D27 paragrafında yer alan her iki özelliğe de artık sahip olmadığı ya da işletmenin geçerli para biriminin aşırı oranda yüksek enflasyona tabi olmayan bir para birimi ile değiştirildiği tarihtir.

D29 TFRS'lere geçiş tarihinin geçerli para biriminin normal hale geldiği tarih veya sonraki bir tarih olması durumunda geçerli para biriminin normal hale geldiği tarihten önce elde tutulan varlık ve borçların tamamı, TFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değerle ölçülebilir. TFRS açılış finansal durum tablosunda söz konusu gerçeğe uygun değer ilgili varlık ve borçların tahmini maliyeti olarak kullanılabilir.

D30 Geçerli para biriminin normal hale geldiği tarihin 12 aylık bir karşılaştırmalı dönem içinde yer alması durumunda, karşılaştırmalı dönem 12 aydan kısa olabilir. Ancak bunun için, daha kısa olan döneme ilişkin tam bir finansal tablolar setinin (TMS 1'in 10'uncu paragrafınca gerekli kılınan) hazırlanması gerekir.

Müşterek anlaşmalar

D31 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 11'de yer alan geçiş hükümlerini aşağıdaki istisnalar ile birlikte uygulayabilir:

(a) TFRS 11'de yer alan geçiş hükümlerini uygularken, söz konusu hükümleri TFRS'ye geçiş tarihinden itibaren uygulamaya başlar.

(b) Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçmesi durumunda, yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, söz konusu yatırım TFRS'lere geçiş tarihindeki bir yatırım olarak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Sonuçta ortaya çıkan herhangi bir değer düşüklüğü, TFRS'lere geçiş tarihindeki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir.

Açık işletme madenciliğinin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri

D32 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS Yorum 20 *Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri*'nin A1-A4 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerini uygulamaları mümkündür. Söz konusu paragraflarda yürürlük tarihine yapılan atıflar, 1 Ocak 2013 tarihine veya bu tarihten sonra olmak kaydıyla TFRS'lere geçiş tarihine yapılmış sayılır.

Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması

D33 TFRS 9, finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin bazılarının başlangıçta, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına izin verir (bakınız: TFRS 9'un 2.5 paragrafı). Bu hükme bağlı kalmaksızın, işletmenin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan sözleşmelerin gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlamasına ancak bu sözleşmelerin bu tarihte TFRS 9'un 2.5 paragrafındaki hükümleri karşılaması ve işletmenin bütün benzer sözleşmeleri bu şekilde tanımlaması durumunda izin verilir.

Hasılat

D34 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 15'in C5 paragrafındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu paragraflarda "ilk uygulama tarihi"ne yapılan atıflar, ilk TFRS raporlama döneminin başlangıcına yapılmış sayılır. Söz konusu geçiş hükümlerini uygulamaya karar vermesi durumunda, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 15'in C6 paragrafını da uygular.

D35 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin, sunulan en erken dönemden önce tamamlanmış olan sözleşmeler için düzeltme yapması gerekli değildir. Tamamlanmış sözleşme, işletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen mal veya hizmetlerin tamamını devrettiği sözleşmedir.

Yabancı para işlemleri ve avans bedeli

D36 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, TFRS Yorum 22 *Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli*'nin kapsamına giren ve TFRS'lere geçiş tarihinden önce ilk defa finansal tablolara alınan varlıklar, giderler ve gelirler için söz konusu Yorumu uygulaması zorunlu değildir.

Ek E
TFRS'lerden kısa vadeli muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

(Bu Ek, gelecekteki olası kısa vadeli muafiyetler için ayrılmıştır.)

Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından yeniden düzenlenmesine ilişkin hükme yönelik istisna

E1 İşletmenin TFRS'leri ilk kez uyguladığı raporlama döneminin 1 Ocak 2019'dan önce başlaması ve işletmenin TFRS 9'u (2017 Sürümü) uygulaması durumunda, TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*'ın zorunlu kıldığı açıklamalar TFRS 9 kapsamındaki kalemlerle ilgili olduğu ölçüde, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, TFRS 7 veya TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olması gerekli değildir. Bu tür işletmeler için, TFRS'lere geçiş tarihine yapılan atıflar, sadece TFRS 7 ve TFRS 9'un (2017 Sürümü) uygulanması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin başlangıcını ifade eder.

E2 TFRS'lere geçişin ilk yılında TFRS 7 ve TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunmayı tercih eden bir işletme:

(a) TFRS 9 kapsamındaki kalemler hakkındaki karşılaştırmalı bilgilere ilişkin TFRS 9'da yer alan hükümler yerine TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde yer alan hükümleri uygular.

(b) Bu bilgiyi hazırlamak için kullandığı esas ile birlikte bu durumu açıklar.

(c) Karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosu (diğer bir ifadeyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren finansal durum tablosu) ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin (başka bir ifadeyle, TFRS 9 (2017 Sürümü) ve TFRS 7 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönemin) başladığı tarihteki finansal durum tablosu arasındaki düzeltmeleri, muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler gibi ele alır ve TMS 8'in 28(a)-(e) ve (f)(i) paragraflarında öngörülen açıklamaları yapar. 28(f)(i) paragrafı sadece karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosunda sunulan tutara uygulanır.

(d) TFRS'lerde yer alan belirli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve şartların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarında yetersiz kalması durumunda, ek açıklamaların yapılması amacıyla TMS 1'in 17(c) paragrafını uygular.

E3–E7 [Silinmiştir]

Gelir vergisi uygulamalarına ilişkin belirsizlikler

E8 TFRS'lere geçiş tarihi 1 Temmuz 2017'den önce olan bir işletme, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgiye, TFRS Yorum 23 *Gelir Vergisi Uygulamalarına İlişkin Belirsizlikler*'in uygulamasını yansıtmamayı tercih edebilir. Bu tercihi yapan bir işletme, TFRS Yorum 23'ün uygulanmasının birikimli etkisini, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı hesap döneminin başında dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun olan başka bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolara yansıtır.

 © IFRS Foundation