TMS 34

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama*" 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere üzere Kurul Kararı olarak 01/02/2020 tarihli ve 31026 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 01/02/2020 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 01/02/2020 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 34
Ara Dönem Finansal Raporlama

Amaç

Bu Standardın amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlar.

Kapsam

1 Bu Standart, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak, Devlet, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebe düzenleyici kuruluşları sıklıkla borçlanma senetleri ve hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem finansal rapor yayınlamasını öngörür. Bu Standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu veya ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu halka açık işletmelerin bu Standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik eder. Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilir:

(a) En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve

(b) Ara dönem finansal raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.

2 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyum açısından ara dönem veya yıllık finansal tabloların her biri, kendi başına ayrıca değerlendirilir. Bir işletmenin hesap dönemi içinde ara finansal tablo düzenlememesi veya bu Standart ile uyumlu olmayan ara dönem finansal tablo düzenlemesi, başka bir aykırı uygulama olmadığı sürece, işletmenin yıllık finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olmasına engel oluşturmaz.

3 Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu sayılabilmesi için bu Standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir. 19 uncu Paragraf bu hususla ilgili bazı açıklamaların yapılmasına ilişkin hükümler içerir.

Tanımlar

4 Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Ara dönem: **Bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.**

Ara dönem finansal raporu: **"TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* (2008 yılında yayımlanan)" Standardında tanımlandığı üzere tam bir finansal tablo setini veya bu Standartta tanımlanan ara döneme ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.**

Ara dönem finansal raporun içeriği

5 TMS 1 uyarınca tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir:

(a) Dönem sonu finansal durum tablosu,

(b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,

(c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,

(d) Döneme ait nakit akış tablosu,

(e) Önemli muhasebe politikası bilgilerini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,

(ea) TMS 1'in 38 ve 38A Paragraflarında belirtildiği şekilde bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgi ve

(f) İşletme bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde ya da finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, TMS 1'in 40A-40D Paragrafları uyarınca bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu.

İşletme, finansal tabloları için bu Standartta kullanılanlardan farklı başlıklar kullanabilir. Örneğin, işletme 'kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu' yerine 'kapsamlı gelir tablosu' başlığını kullanabilir.

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

7 Bu Standartta yer alan hükümler, bir işletmenin ara dönem finansal raporunda, özet finansal tablolar ve seçilmiş dipnotlar yerine (TMS 1'de tanımlandığı şekilde) tam bir finansal tablo seti yayımlamasını yasaklamaz veya engellemez. Bu Standarttaki hükümler ayrıca, özet finansal tabloların ve seçilmiş dipnotların, bu Standartta öngörülen asgari başlık ve seçilmiş dipnotlardan daha fazlasını içermesini yasaklamaz veya engellemez. Bu Standartta yer alan finansal tablolara alma ve ölçme esasları, bir ara dönem için tam finansal tablo seti düzenlenmesi durumunda bunlara da uygulanır ve bu finansal tablolar bu Standart ile öngörülen açıklamalar yanında (özellikle 16A paragrafında belirtilen açıklamalar) diğer standartlar ile öngörülen açıklamaları da içerir.

Ara dönem finansal raporun asgari içeriği

8 Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur:

(a) Özet finansal durum tablosu (*bilanço*),

(b) Özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya tabloları,

(c) Özet bir özkaynak değişim tablosu,

(d) Özet nakit akış tablosu ve

(e) Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

8A TMS 1'in (Haziran 2012'de değişikliğe uğrayan) 10A Paragrafında belirtildiği üzere işletmenin kâr veya zarar kalemlerini ayrı bir tabloda sunması durumunda, ara dönem özet bilgi bu tabloyla sunulur.

Ara dönem finansal tabloların biçim ve içeriği

9 Bir işletmenin ara dönem finansal raporunda finansal tablolar tam setini yayımlaması durumunda; bu finansal tabloların biçim ve içeriğinin, TMS 1'de finansal tablolar tam seti için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur.

10 Bir işletmenin ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayımlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamların her biri ile bu Standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. Yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak olan ek hesap kalemleri veya açıklamalar bu tabloların içeriğine dahil edilir.

11 İşletme, bir ara döneme ilişkin kâr veya zarar bileşenlerini sunan tabloda, "TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*" Standardının uygulandığı durumlarda söz konusu döneme ilişkin adi hisse başına kâr ile hisse başına sulandırılmış kâr tutarlarını sunar.

11A TMS 1'in (Haziran 2012'de değişikliğe uğrayan) 10A Paragrafında belirtildiği üzere işletmenin kâr veya zarar kalemlerini ayrı bir tabloda sunması durumunda, adi ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarları bu tabloda sunulur.

12 TMS 1 (2008 yılında yayımlanan) finansal tabloların yapısı hakkındaki hükümleri içerir. "TMS 1 (2008 yılında yayımlanan) Uygulama Rehberi", finansal durum tablosu (*bilanço*), kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosunun sunum şekillerini gösterir.

13 "-"

14 Bir işletmenin en son yıllık finansal tablolarının konsolide olarak hazırlanmış olması durumunda, ara dönem finansal tabloları da konsolide olarak hazırlanır. Ana ortaklığın bireysel finansal tabloları, en son yıllık finansal raporunda yer alan konsolide finansal tabloları ile tutarlı veya karşılaştırılabilir değildir. Bir işletmenin yıllık finansal raporunun, konsolide finansal tabloların yanı sıra ana ortaklığın bireysel finansal tablolarını da içermesi durumunda; bu Standart, işletmenin ara dönem finansal raporunun ana ortaklığın bireysel ara dönem finansal tablolarını da içermesini gerektirmez veya bunu engellemez.

Önemli olaylar ve işlemler

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

15A Ara dönem finansal raporu kullanıcısı, işletmenin en güncel yıllık finansal raporuna erişecektir. Bu yüzden, en güncel yıllık finansal raporun dipnotlarında raporlanan bilgiye ilişkin göreceli olarak önemsiz nitelikteki güncellemelere ara dönem finansal raporda yer verilmesi gerekmez.

15B Önemli olması durumunda, açıklama yapılması gereken olayların ve işlemlerin listesi aşağıdaki gibidir. Söz konusu listede tüm olaylar ve işlemler yer almamaktadır:

(a) Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi ve böyle bir indirimin iptali,

(b) Finansal varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,

(c) Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,

(d) Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,

(e) Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,

(f) Davaların sonuçlandırılması,

(g) Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,

(h) Gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerini etkileyen iş veya ekonomik koşullardaki değişiklikler,

(i) Borçların zamanında ödenmesinde temerrüde düşülmesi veya raporlama dönemi sonunda veya öncesinde düzeltilmemiş olan bir borç anlaşmasının gereklerinin yerine getirilmemesi ve

(j) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,

(k) Finansal araçların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan gerçeğe uygun değere ilişkin hiyerarşi sıraları arasındaki yer değiştirmeler,

(l) Finansal varlıkların amacında ya da kullanımında meydana gelen değişimler sonucunda söz konusu varlıkların sınıflandırılmasında oluşan değişimler ve

(m) Koşullu borçlar veya koşullu varlıklarda meydana gelen değişimler.

15C TFRS'ler, 15B Paragrafında sıralanan kalemlerin çoğuyla ilgili yapılacak açıklamalara ilişkin yol gösterici hükümler içermektedir. Bir olay veya işlem bir işletmenin finansal durumundaki veya performansındaki değişimlerin anlaşılması açısından en son yıllık raporlama döneminden itibaren gerçekleşen olay veya işlemler arasında önemli bir yere sahipse, söz konusu işletmenin yıllık raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarına da dâhil olan bu olay veya işlemle ilişkili bilgiye dair açıklamaya ve güncellemeye ara dönem finansal raporunda yer verilir.

16 "-"

Diğer açıklamalar

16A 15-15C paragrafları uyarınca önemli olayların ve işlemlerin dipnotlarda açıklanmasına ek olarak ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda veya ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması zorunludur. Aşağıda belirtilen açıklamalara ara dönem finansal tablolarda yer verilebilir veya söz konusu açıklamalar, işletmenin ara dönem finansal tablolarıyla aynı şartlarda ve aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının kullanımına hazır olan diğer bazı beyanlara ara dönem finansal tablolarından çapraz referans verilmek suretiyle dahil edilebilir (yönetim görüşü veya risk raporu gibi). Finansal tablo kullanıcılarının, çapraz referans verilmiş bilgilere aynı şart ve

aynı zamanda ulaşamamaları durumunda, ara dönem finansal rapor eksik olarak düzenlenmiş sayılır. Bu bilgiler normal olarak yıllık hesap dönemi esasına göre raporlanır.

(a) **Ara dönem finansal tabloların düzenlenmesinde, en son yıllık finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin bir açıklama; söz konusu politika ve yöntemlerin değiştirilmiş olması halinde, değişikliğe ve bu değişikliğin finansal tablolar üzerindeki etkilerine ve niteliğine ilişkin açıklamalar,**

(b) **Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklayıcı yorumlar,**

(c) **Niteliği, büyüklüğü veya sıklığı itibariyle olağandışı nitelikte olan varlıklar, borçlar, özkaynaklar, nakit akışları veya net geliri etkileyen kalemlerin niteliği ve tutarı,**

(d) **Cari finansal yılın önceki ara dönemlerine veya önceki yıllara ait finansal tablolarda raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarına ilişkin açıklamalar,**

(e) **Hisse senetleri ve borçlanma araçlarının ihracı, geri satın alınması ve geri ödemelerine ilişkin açıklamalar,**

(f) **Ayrı ayrı olmak üzere, adi hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine ödenen temettüler (toplam olarak veya hisse başına),**

(g) **Bölümlere ilişkin aşağıdaki bilgiler ("TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri*" Standardı, işletmenin yıllık finansal tablolarında bölüm bilgisini açıklamasını gerektirdiği durumlarda, işletmenin ara dönem finansal tablolarında bölüm bilgisinin açıklanması gerekir):**

(i) **İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil edilmesi veya işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine düzenli olarak sunulması durumunda, işletme dışı müşterilerden elde edilen hasılatlar,**

(ii) **İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından gözden geçirilen bölüm kâr veya zararının ölçümüne dahil edilmesi veya işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine düzenli olarak sunulması durumunda, bölümler arasında gerçekleşen hasılatlar,**

(iii) **Bölüm kâr veya zararının ölçümü,**

(iv) **İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili merciine bu tür tutarların düzenli olarak sunulması ve en son yıllık finansal tablolarda raporlanabilir bölüm için açıklanan tutarlarda önemli değişikliklerin söz konusu olması durumunda, belirli bir raporlanabilir bölüme ilişkin toplam varlık ve borçlara dair bir ölçümü,**

(v) **Son yıllık finansal tablolarda bölümlendirme esasından veya bölüm kâr veya zararının ölçüm esasından kaynaklanan farklara ilişkin açıklama,**

(vi) **Raporlanabilir bölümlerin kâr veya zarar ölçümlerinin toplamının, vergi giderinden (vergi gelirinden) ve durdurulan faaliyetlerden önce işletme kâr veya zararı ile mutabakatı. Ancak, işletme, raporlanabilir bölümlere vergi gideri (vergi geliri) gibi kalemleri tahsis ederse, işletme, bölümlerin kâr veya zararlarının toplamı ile işletmenin bu kalemlerden sonraki kâr veya zararının mutabakatını yapabilir. Önemli mutabakat kalemleri söz konusu mutabakatlarda ayrı olarak belirtilir ve açıklanır,**

(h) **Ara dönem sonrasında ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan olaylar,**

(i) **Birleşme, bağlı ortaklıkların ve uzun vadeli yatırımların kontrolünün elde edilmesi veya kaybedilmesi, yeniden yapılandırma ve durdurulan faaliyetler gibi, işletmenin yapısında ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri. Birleşme durumunda "TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*" Standardında istenen bilgiler açıklanır.**

(j) **Finansal araçlar için "TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*" Standardının 91–93(h), 94–96, 98 ve 99 uncu Paragrafları ile "TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*" Standardının 25, 26 ve 28-30 uncu Paragrafları uyarınca yapılması zorunlu olan gerçeğe uygun değere ilişkin açıklamalar.**

(k) **TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Standardında tanımlanan şekilde yatırım işletmesi haline gelen veya yatırım işletmesi olmaktan çıkan işletmeler için TFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar* Standardının 9B paragrafındaki açıklamalar.**

(l) TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*'ın 114-115'inci paragrafları uyarınca müşteriyle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ayrıştırılması.

17 "-"

18 "-"

TFRS ile uyumluluğun açıklanması

19 Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun bu Standart ile uyumlu olması durumunda, bu husus açıklanır. Bir ara dönem finansal rapor, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın tüm hükümleri ile uyumlu olmadığı sürece, bu Standartlar ile uyumlu kabul edilmez.

Ara dönem finansal tablo sunulacak dönemler

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

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

(b) Cari ara döneme ilişkin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (veya tabloları) ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (veya tabloları) ile aynı ara dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları (hem cari döneme ilişkin hem de cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar kümülatif bilgileri içeren tabloları). TMS 1'de (Haziran 2012'de değişikliğe uğrayan) izin verildiği üzere, bir ara dönem raporda, her bir dönem için tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ya da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları sunulabilir;

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

(d) Bir önceki yılın aynı ara dönemi ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan nakit akışlarını gösteren nakit akış tablosu.

21 Faaliyetleri önemli ölçüde mevsimsel nitelikli olan bir işletme için, cari ara dönem raporlama tarihinden önceki on iki aylık ve önceki yıla ilişkin on iki aylık döneme isabet eden karşılaştırmalı finansal bilgiler daha yararlı olabilir. Dolayısıyla, faaliyetleri önemli ölçüde mevsimsellik gösteren işletmelerin bir önceki paragrafta belirtilen bilgilere ek olarak bu finansal bilgileri de açıklamayı dikkate alması teşvik edilir.

22 Ek A[1] 'da bir işletmenin üçer aylık veya altı aylık raporlamada sunması gereken dönemler gösterilmektedir.

Önemlilik

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

24 TMS 1, önemli bilgiyi tanımlar ve örneğin, durdurulan faaliyetler de dahil olmak üzere önemli kalemlerin ayrı olarak açıklanmasını gerektirir. TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin, hataların ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanmasını gerektirir. Bu iki Standart önemlilik için sayısal bir eşik belirlememiştir.

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

---

1 "Ek A", "Ek B" ve "Ek C" TMSK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

Yıllık finansal tablolarda yapılacak açıklamalar

26 Bir ara dönemde raporlanan bir tutarın tahmininin, finansal yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlenmediği durumda; tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarları finansal yıla ilişkin yıllık finansal tablolarda bir not olarak açıklanır.

27 TMS 8, tahminlerde meydana gelen ve cari dönemi önemli ölçüde etkileyen veya takip eden dönemleri önemli ölçüde etkilemesi beklenen değişikliklerin, niteliğinin ve (mümkünse) tutarının açıklanmasını gerektirir. Bu Standardın 16A(d) paragrafı da ara dönem finansal raporda benzer açıklamaların yapılmasını gerektirir. Stokların defter değerinin düşürülmesi, yeniden yapılandırma veya değer düşüklüğü zararlarına ilişkin olarak cari finansal yılın önceki ara dönemlerinde raporlanan tahminlerde son ara dönemde meydana gelen değişiklikler buna örnek teşkil eder. Bir önceki paragrafta öngörülen açıklama TMS 8 hükmü ile tutarlı olup, sadece tahminlerde meydana gelen değişikliklerle sınırlı tutulması amaçlanmıştır. Bir işletmenin, yıllık finansal tablolarına ara döneme ilişkin herhangi bir ek finansal bilgi dahil etmesi gerekmez.

Muhasebeleştirme ve ölçme

Yıllık finansal raporlama ile aynı muhasebe politikaları

28 En son yıllık finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen ve etkileri bir sonraki yıllık finansal tablolara yansıtılacak muhasebe politikası değişiklikleri hariç olmak üzere, işletmeler, ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. Ancak, bir işletmenin (yıllık, altı aylık veya üçer aylık) raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için ara dönem raporlamasında ölçme işlemleri cari hesap dönemi başından ara dönem raporlama tarihine kadar olan dönemi kapsar.

29 Bir işletmenin ara dönem finansal tablolarında yıllık finansal tablolarında uygulananlar ile aynı muhasebe politikalarını uygulaması her bir ara dönemin bağımsız bir raporlama dönemi olarak dikkate alınarak yapıldığı şeklinde yorumlanmasına yol açabilir. Ancak, Paragraf 28'e göre ara dönem, daha uzun olan yıllık hesap döneminin bir parçası olup, işletmenin raporlama sıklığı yıllık faaliyet sonuçlarının ölçümünü etkilemez. Cari hesap yılı başından ara dönem finansal raporlama tarihine kadarki dönemi kapsayan ölçümler, aynı hesap dönemindeki önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde değişiklik yapılmasını gerektirebilir. Ancak, ara dönemlerdeki varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirme ilkeleri yıllık finansal tablolara ilişkin olanlarla aynıdır.

30 Konuya ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

(a) Ara dönemde ortaya çıkan, stokların değer düşüklüğü, yeniden yapılandırmalar veya varlıklarda değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararların finansal tablolara yansıtılmasında ve ölçümünde uygulanacak ilkeler, sadece yıllık finansal tablo düzenlenmesi durumunda uygulanacak ilkeler ile aynı olmalıdır. Ancak, bu şekilde, bir ara dönemde finansal tablolara yansıtılan ve ölçülen bir kalemle ilgili tahminlerde, ilgili finansal yıl içindeki izleyen bir ara dönemde değişiklikler meydana gelmesi durumunda; ilk tahmin tutarı, ek bir zarar tutarının finansal tablolara yansıtılması veya daha önce muhasebeleştirilmiş tutarın iptal edilmesi suretiyle ilgili ara dönemde değiştirilir;

(b) Ara dönemde bir varlık olarak nitelendirilebilmesi için gerekli koşulları taşımayan bir maliyet; bu koşulların sağlanıp sağlanmadığına ilişkin gelecekte ortaya çıkacak bir bilginin beklenmesi veya cari yıl içindeki kazançların ara dönemlere eşit dağılımının sağlanması amacıyla finansal durum tablosunda (*bilançoda*) taşınamaz ve

(c) Her bir ara dönem için, hesap yılının tamamı için beklenen yıllık vergi oranlarının ağırlıklı ortalamasına ilişkin en iyi tahmin esas alınarak gelir vergisi gideri muhasebeleştirilir. Bir ara dönemde muhasebeleştirilen vergi karşılığı; yıllık vergi oranına ilişkin tahminde bir değişiklik meydana gelmesi halinde, o yılın takip eden ara döneminde düzeltilir.

31 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de (*Kavramsal Çerçeve*) belirtildiği şekliyle, finansal tablolara alma; finansal tablo unsurlarından birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna (tablolarına) dâhil edilmek üzere belirlenmesi sürecidir. Varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, bunların yıllık ve ara dönem raporlama dönemi sonu itibarıyla finansal tablolara alınmasına temel oluşturur.

32 Varlıklar için; gelecekteki ekonomik faydalarla ilgili olarak, ara dönem ve yıllık finansal tablolarda aynı testler uygulanır. Niteliği gereği yıllık finansal tablolarda aktifleştirilemeyen maliyetler ara dönemlerde de

aktifleştirilemez. Benzer şekilde ara raporlama dönemindeki bir borç, yıllık raporlama dönemi sonu itibariyle olması gerektiği gibi aynı şekilde bir yükümlülüğü ifade eder.

33 Gelir (hasılat) ve giderlerin temel özelliği, ilgili varlık ve yükümlülük giriş çıkışlarının gerçekleşmiş olmasıdır. İlgili gelir ve giderler, söz konusu giriş ve çıkışların gerçekleşmiş olması durumunda finansal tablolara alınır; aksi takdirde finansal tablolara alınmaz. *Kavramsal Çerçeve*, varlık veya yükümlülük tanımlarını karşılamayan kalemlerin finansal durum tablosuna alınmasına izin vermez.

34 Sadece yıllık raporlama yapan bir işletmenin finansal tablolarında raporlanan varlık, borç, gelir, gider ve nakit akışlarının ölçülmesinde yıl boyunca elde edilen bilgilerin dikkate alınabilmesi mümkündür. Bu anlamda, bu işletmenin ölçümleri hesap döneminin başından raporlama tarihine kadarki dönemin tamamını kapsar.

35 Altı aylık dönemlerde raporlama yapan bir işletme finansal tablolarındaki ölçümlerde altı aylık dönem itibarıyla veya dönemin sona ermesinden hemen sonra ve yıllık finansal tablo tarihi itibarıyla veya on iki aylık dönemin sona ermesinden hemen sonra elde edilen bilgileri kullanır. On iki aylık değerlemeler altı aylık dönemde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerdeki muhtemel değişiklikleri yansıtır. İlk altı aylık ara dönem finansal tablolarında raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilmez. Ancak, 16A(d) ve 26'ncı paragraflar tahminlerde ortaya çıkan önemli değişikliklerin niteliği ve tutarının açıklanmasını gerektirir.

36 Bir işletme, altı aylık dönemlerden daha sık raporlama yapması durumunda, gelir ve giderlerinin ölçülmesinde her ara dönem finansal tablo setinin hazırlandığı dönemde hesap döneminin başından ara hesap döneminin sonuna kadarki tüm dönem için elde edilen bilgileri kullanır. Cari ara dönemde raporlanan gelir ve giderler önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerdeki değişiklikleri yansıtır. Önceki ara dönemlerde raporlanan tutarlar geriye dönük olarak düzeltilmez. 16A(d) ve 26'ncı paragraflar tahminlerde ortaya çıkan önemli değişikliklerin niteliği ve tutarının açıklanmasını gerektirir.

Mevsimsel, dönemsel veya arızi gelirler

37 Finansal yıl içerisinde elde edilen mevsimsel, dönemsel veya arızi gelirler; işletmenin hesap dönemi sonu itibariyle uygun olmayacağı durumlarda, ara dönem tarihi itibariyle tahmin edilmez veya ertelenmez.

38 Temettüler, isim hakları ve devlet teşvikleri buna örnek olarak verilebilir. Ayrıca, perakendeciler gibi bazı işletmeler, tutarlı olarak cari yılın belirli ara dönemlerinde diğer ara dönemlere göre daha fazla hasılat elde edebilirler. Bu tür hasılatlar ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilir.

Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler

39 Finansal yıl boyunca düzensiz olarak katlanılan maliyetler; sadece, finansal yılsonu itibariyle bu tür maliyetlerin tahmin edilmesinin veya ertelenmesinin uygun olduğu durumlarda, ara dönem raporlama amaçlarına yönelik olarak da tahmin edilir veya ertelenir.

Muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerinin uygulanması

40 Ek B'de 28-39 uncu paragraflarda belirtilen genel muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerinin uygulanmasıyla ilgili örnekler verilmektedir.

Tahminlerin kullanımı

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

42 Ek C'de ara dönemlerde tahminlerin kullanılmasıyla ilgili örnekler verilmektedir.

Daha önce raporlanmış ara dönem finansal tablolarının düzeltilmesi

43 Muhasebe politikalarındaki bir değişiklik, yeni bir Standart veya Yorum tarafından öngörülen geçiş dönemi hükümleri dışında, aşağıdaki şekilde yansıtılır:

(a) **TMS 8'e göre cari yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi ve yıllık finansal tablolarda düzeltilecek olan önceki yılların karşılaştırılabilir ara dönemlerine ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi suretiyle yansıtılır veya**

(b) **Tüm geçmiş dönemler için yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasının kümülatif etkisinin yılın başında tespit edilmesinin pratik olmadığı durumlarda, cari finansal yılın önceki ara dönemlerine ilişkin finansal tablolar ve önceki yıllara ait karşılaştırmalı ara dönem finansal tabloları, yeni muhasebe politikasının geçmişe dönük uygulanabileceği en erken tarihten itibaren düzeltilir.**

44 Önceki paragrafta belirtilen ilkenin bir amacı, benzer işlemlere bir hesap dönemi süresince tek bir muhasebe politikasının uygulanmasını sağlamaktır. TMS 8'de muhasebe politikasında meydana gelen bir değişikliğin, mümkün olduğunca, geriye dönük olarak uygulanmasıyla önceki dönem finansal bilgilerinin düzeltilmesi öngörülmektedir. Ancak, geçmiş finansal yıllara ilişkin düzeltmelerin kümülatif tutarının belirlenemediği durumlarda, TMS 8 yeni muhasebe ilkesinin geçmişte mümkün olan en erken tarihten itibaren başlamak üzere ileriye yönelik uygulanmasını öngörür. 43 üncü paragrafta açıklanan ilkeye göre, hesap dönemi içerisinde muhasebe politikasında meydana gelen herhangi bir değişikliğin; geriye dönük olarak veya mümkün değilse en geç hesap döneminin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanması gerekir.

45 Bir hesap dönemi içerisindeki muhasebe politikasındaki değişikliklerin ara dönem tarihi itibariyle finansal tablolara yansıtılmasına izin verilmesi, aynı hesap dönemi içerisindeki belirli tür işlemlere iki farklı muhasebe politikası uygulanması sonucunu doğurabilir. Bu da, ara dönemde dağıtım güçlükleri ile faaliyet sonuçları gibi ara dönem bilgilerinin ve nakit akımlarının anlaşılabilirliğinde ve analizinde güçlüklere neden olabilir.

Yürürlük Tarihi

46 "-"

47 "-"

48 "-"

49 *TFRS'lere İlişkin Değişiklikler*; 15, 27, 35 ve 36'ncı paragrafları değiştirmiş, 15A-15C ve 16A paragraflarını eklemiş ve 16-18 paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Ocak 2011'de veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

50 TFRS 13, 16A paragrafının (j) bendini değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.

51 Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin TMS 1'de yapılan değişiklikler ile 8, 8A, 11A ve 20 inci Paragraflar değiştirilmiştir. TMS 1'de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 34'te yapılan söz konusu değişiklikler de uygulanır.

52 *2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler* ile TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* Standardındaki değişiklikten kaynaklanan bir değişiklik olarak 5 inci Paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklik, "TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*" Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

53 *2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle 16A Paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik "TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*" Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

54 *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 16A paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır."

55 TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 15B ve 16A paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

56 "*2012-2014 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*" değişikliğiyle 16A paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde geriye dönük olarak TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır."

57 "*Açıklama Hükümleri*" (TMS 1'e ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 5 inci paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

58 Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'*lerde *Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 31 ve 33'üncü paragrafları değiştirmiştir. İşletme, bu değişiklikleri 1 Ocak 2020 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TMS 34'teki değişiklikleri, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TMS 34'teki değişiklikleri, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.

59 Haziran 2019'da yayımlanan *Önemli Tanımı* (TMS 1 ve TMS 8'de Yapılan Değişiklikler), 24'üncü paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Önemli tanımına ilişkin TMS 1'in 7'nci paragrafı ile TMS 8'in 5 ve 6'ncı paragraflarındaki değişiklikler uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

60 TMS 1'de değişiklik yapan ve Ağustos 2021'de yayımlanan *Muhasebe Politikalarının Açıklanması*, 5'inci paragrafı değiştirmiştir, Bu değişiklik 1 Ocak 2023 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde bu husus dipnotlarda açıklanır.