TMS 1

FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16/01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

  1. 12/04/2006 tarih ve 26137 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 37 sıra no'lu,
  2. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 sıra no'lu,
  3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu,
  4. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 108 sıra no'lu,
  5. 12/02/2009 tarih ve 27139 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 140 sıra no'lu,
  6. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 154 sıra no'lu,
  7. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 178 sıra no'lu,
  8. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 200 sıra no'lu,
  9. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu,
  10. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu,
  11. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 218 sıra no'lu,
  12. 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra no'lu,
  13. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu,
  14. 12/03/2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 sıra no'lu,
  15. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 sıra no'lu,
  16. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 32 sıra no'lu

  Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Üçüncü değişiklik TMS 1'in Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Bu durumda, erken uygulamayı tercih eden işletmeler açısından önceki TMS 1 yürürlükten kalkmaktadır.

- Birinci, ikinci, dördüncü, beşinci, altıncı, yedinci, sekizinci, on ikinci ve on beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 1 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2005, ikinci değişiklik 31/12/2006, dördüncü ve beşinci değişiklikler 31/12/2008, altıncı değişiklik 31/12/2009, sekizinci değişiklik 31/12/2010, yedinci değişiklik 31/12/2012, on ikinci değişiklik 30/06/2012, on beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. On ikinci değişikliğin 30/06/2012 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır.

- Dokuzuncu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Onuncu ve on birinci değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 12 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On ikinci değişiklik TMS 1 tarafından yapılmış olup, 30/6/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012

tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- On dördüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 19 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On altıncı değişiklik doğrudan TMS 1 tarafından yapılmış olup 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 1'in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 1'in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.

Türkiye Muhasebe Standardı 1
(TMS 1)
Finansal Tabloların Sunuluşu

Amaç

1. Bu Standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar.

Kapsam

2. İşletme; bu Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygular.

3. Belirli işlemlerin ve diğer olayların muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama koşulları diğer TFRS'lerde ele alınmıştır.

4. Bu Standart, "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama"ya göre düzenlenmiş olan özet ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanmaz. Ancak, 15–35 inci paragraflar, özet ara dönem finansal tablolarına uygulanır. Bu Standart, "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" uyarınca konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler ile "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" uyarınca bireysel finansal tablolarını sunan işletmeler de dahi olmak üzere bütün işletmelere eşit şekilde uygulanır.

5. Bu Standart, kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil, kar amaçlı işletmelere uygun bir terminoloji kullanmaktadır. Bu Standardı uygulamayı düşünen özel sektördeki veya kamu sektöründeki kar amacı gütmeyen işletmeler finansal tablolardaki bazı kalemleri ve finansal tablolar için kullanılan tanımları düzeltme ihtiyacı duyabilirler.

6. Aynı şekilde "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan özkaynağa sahip olmayan işletmeler (örneğin bazı yatırım fonları) ve paylara bölünmüş sermayesi özkaynak olmayan işletmeler (örneğin bazı kooperatif işletmeleri) finansal tablolarını, üyelerinin veya pay sahiplerinin haklarını gösterecek şekilde düzeltmelidir.

Tanımlar

7. Aşağıdaki terimler bu Standartta, belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır:

Genel amaçlı finansal tablolar ("finansal tablolar" olarak anılacaktır): Bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır.

Uygulanamaz: Bir işletmenin her türlü makul çabayı gösterdikten sonra o koşulu uygulayamaması durumudur.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartlar şunları içerir:

(a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları,

(c) TMS Yorumları ve TFRS Yorumları.

Önemli: Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir.

Bir ihmalin veya yanlış raporlamanın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin ve bunun önemli olabileceğinin değerlendirilmesi, bu kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınmasını

gerektirir. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunuluşuna İlişkin Kavramsal Çerçevenin 25 inci Paragrafında "kullanıcıların işletme, ekonomik faaliyetler ve muhasebeyle ilgili makul derecede bilgiye sahip oldukları ve bu bilgileri makul bir gayretle değerlendirdiklerinin varsayıldığı" vurgulanmaktadır. Bu nedenle, değerlendirmede bu özelliklerdeki kullanıcıların ekonomik kararlar alırlarken nasıl etkileneceklerinin de dikkate alınması gerekir.

Dipnotlar: Finansal durum tablosunda (bilanço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulan bilgilere ilave bilgiler içerir. Dipnotlarda, bu tablolarda sunulan kalemlere ilişkin açıklayıcı metinler veya açılımlar ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılamadığı için bu tablolarda yer verilmeyen kalemlere ilişkin bilgiler yer alır.

Diğer kapsamlı gelir (özkaynaklara yansıtılan kâr veya zararlar): Diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları:

(a) Yeniden değerleme fazlasındaki değişimler (bakınız: TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar)

(b) Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri (bakınız: TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*)

(c) Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (bakınız: TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri)

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 7 nci Paragrafındaki "Diğer kapsamlı gelir *(özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar)*" tanımında yer alan (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardının 5.7.5 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 7 nci Paragrafındaki "Diğer kapsamlı gelir *(özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar)*" tanımında yer alan (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardının 5.4.4 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar.

(e) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (bakınız: "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme")

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 1'in 7 nci Paragrafındaki "Diğer kapsamlı gelir *(özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar)*" tanımına (f) bendi aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

(f) Gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan borçlara ilişkin olarak söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değerdeki değişim tutarı (bakınız: TFRS 9 un 5.7.7 Paragrafı)

Sahipler: Özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulunduranlardır.

Kar ya da zarar: Toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri: Cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmiş olan cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.

(Toplam) Kapsamlı gelir: Ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimdir.

(Toplam) Kapsamlı gelir, "kar ya da zararın" ve "diğer kapsamlı gelirin" bütün bileşenlerini kapsar.

8. Bu Standart, "diğer kapsamlı gelir", "kar ya da zarar", ve "(toplam) kapsamlı gelir" terimlerini kullanmasına rağmen, anlamı açık olduğu sürece bir işletme toplamları ifade etmek üzere başka terimlerde kullanabilir. Örneğin; bir işletme kar ya da zararı tanımlamak için net gelir terimini kullanabilir.

8A. Aşağıdaki terimler "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardında açıklanmış olup, bu Standartta TMS 32'de belirtilen anlamda kullanılmaktadır.

(a) Özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araç (TMS 32'de yer alan 16A ve 16B Paragraflarında tanımlandığı şekilde),

(b) İşletmeye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan finansal araç

Finansal Tablolar

Finansal tabloların amacı

9. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar:

(a) Varlıklar;

(b) Borçlar;

(c) Özkaynaklar;

(d) Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil;

(e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve

(f) Nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Tam bir finansal tablolar seti

10. 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 politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,

(ea) 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, 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.

10A. Bir işletme, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin iki bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir. Söz konusu bölümler, ilk olarak kâr veya zarar bölümü, bu bölümün hemen ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü gelmek üzere bir arada sunulur. İşletme kâr

veya zarar bölümünü ayrı bir kâr veya zarar tablosunda sunabilir. Bu durumda, ayrı kâr veya zarar tablosu kapsamlı gelirin sunulduğu tablodan hemen önce gösterilir.

11. Bir işletme, tam bir finansal tablolar setindeki finansal tabloların hepsini eşit derecede önemle sunar.

12. "-"

13 Birçok işletme finansal tabloların dışında, yönetimin, işletmenin finansal performansı ve finansal durumu ve karşılaştığı temel belirsizliklerin ana esaslarını açıklayan, bir finansal değerlendirme sunmaktadır. Böyle bir rapor aşağıdaki değerlendirmeleri içerebilir:

(a) İşletmenin faaliyette bulunduğu çevredeki değişiklikler de dahil olmak üzere, finansal performansı belirleyen temel unsurlar ve etkiler, işletmenin bu değişikliklere tepkisi ve bunların etkisi ve temettü politikası da dahil finansal performansın sürdürülmesi ve iyileştirilmesi için işletmenin yatırım politikası;

(b) İşletmenin fon kaynakları ve hedeflenen borç özkaynak oranı ve

(c) İşletmenin TFRS'lere göre finansal durum tablosunda *(bilançosunda)* muhasebeleştirilmeyen kaynakları.

14. Özellikle çevresel faktörlerin önemli olduğu sanayi kollarında çalışan ve personelin önemli bir kullanıcı grubu olarak görüldüğü sektörlerdeki birçok işletme, finansal tabloların dışında, çevresel raporlar ve katma değer raporları gibi raporlar da sunmaktadır. Finansal tablolardan ayrı olarak sunulan raporlar ve tablolar TFRS'lerin kapsamı dışındadır.

Genel Hususlar

Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu ve TFRS'lerle Uyumu

15. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması demektir. TFRS'lerin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı varsayılır.

16. Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve tam bir şekilde dipnotlarda belirtecektir. İşletme, Finansal tabloları TFRS'lerin tüm maddeleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu olarak nitelendiremez.

17. İşletme, hemem hemen her koşulda, uygulanabilir TFRS'lere uyumlu olarak gerçeğe uygun sunuş sağlar. Gerçeğe uygun sunuluş için işletmenin uyması gereken diğer koşullar şöyledir:

(a) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe politikalarını seçip uygulamak. TMS 8, özellikle bir kaleme uygulanacak bir TFRS'nin yokluğunda yönetimin dikkate alacağı mevzuat hiyerarşisini gösterir.

(b) Muhasebe politikalarını da içeren bilgileri ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi sağlayacak biçimde sunmak,

(c) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlerle uyum, kullanıcıların özellikli işlemler, diğer olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamaları konusunda yetersiz kalıyorsa, ek açıklamalar yapmak.

18. İşletme, uygun olmayan muhasebe politikalarını; kullandığı muhasebe politikalarını açıklayarak veya dipnotlar veya açıklayıcı yöntemler (materyaller)kullanarak düzeltmiş sayılmaz.

19. Çok ender koşullarda yönetim bir TFRS'nin kurallarıyla uyumlaştırmanın finansal tablolarının Kavramsal Çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, geçerli mevzuat izin verdiği takdirde veya engellemiyorsa işletme 20 nci Paragrafta belirtilen şekilde maddenin uygulanmasından kaçınmalıdır.

20. İşletme bir TFRS'nin hükümlerini 19 uncu Paragrafa göre uygulamazsa, aşağıdaki açıklamaları yapacaktır:

(a) Yönetimin, işletmenin finansal tablolarının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını gerçekçi bir biçimde gösterdiğine dair kararı;

(b) Uygulanabilir TFRS ile uyumlu olunduğu ancak gerçekçi bir sunuş sağlamak için bir kuraldan ayrılındığı;

(c) Uygulamaktan kaçınılan başlığı, TFRS'nin gerektirdiği işlemi de içeren TFRS'yi uygulamaktan kaçınmanın niteliği, uygulamanın Kavramsal Çerçevede belirtilen finansal tabloların hedefleriyle çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulama olmasının nedenleri ve tercih edilen uygulama ve

(d) Standart uygulanmış olsaydı finansal tablolarda yayınlanmış olan kalemler üzerinde, bu kuralın uygulanmasından kaçınmanın sunulan dönemler itibariyle yapacağı finansal etki.

21. İşletme önceki yıllarda bir TFRS'nin bir hükmünün uygulanmasından kaçınmışsa ve bu kaçınma cari dönem finansal tablolarındaki tutarları etkiliyorsa, işletme 20 (c) ve (d) Paragraflarındaki açıklamaları yapmalıdır.

22. Örneğin, işletme önceki yıllarda varlıkların ve borçların belirlenmesi için yararlanılan bir TFRS hükmünü uygulamaktan kaçınmışsa ve bu kaçınma cari dönem finansal tablolarında yer alan varlıklar ve borçlardaki değişikliklerin belirlenmesini etkiliyorsa işletme 21 inci paragraf uygulanır.

23. Çok ender koşullarda yönetim bir TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların Kavramsal Çerçevede belirtilen hedefleriyle çelişki yaratacak biçimde yanlış uygulamalara neden olacağı sonucuna ulaşmışsa, ancak geçerli mevzuat hükmün uygulanmasından kaçınmaya izin vermiyorsa, işletme mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki açıklamaları yaparak, uyumlaştırmanın algılanan yanlışlığa götüren unsurlarını azaltacaktır.

(a) Sorunlu olan TFRS'nin başlığı, kuralın niteliği ve yönetimin, bu kurala uyulması durumunda finansal tabloların Kavramsal Çerçevede belirtilen amaçlara ters düşürecek derecede koşulların çok yanıltıcı olduğu kanısına ulaşmasının nedenleri ve

(b) Raporlanan her dönem için, yönetimin gerçeğe uygun bir sunuluş sağlanması için gerekli olduğuna inandığı finansal tabloların her kalemiyle ilgili düzeltmeler.

24. 19–23 üncü Paragrafların amaçları açısından bir kısım bilginin finansal tabloların amaçlarıyla çelişkili olması, aynı zamanda işlemleri, diğer olayları ve koşulları gerçekçi bir şekilde sunması beklenirken sunmaması ve sonuç olarak da bu durumun finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkilemesi muhtemeldir. Bir TFRS hükmüne uymanın finansal tabloların Kavramsal Çerçevede belirtilen amaçlarına ters düşürecek şekilde yanıltıcı olup olmadığını değerlendirirken yönetim, aşağıdaki hususları dikkate alır:

(a) Belirtilen koşullarda finansal tabloların hedeflerine neden ulaşılamadığı ve

(b) İşletmenin koşullarının, kuralı uygulayan diğer işletmelerden, nasıl farklılaştığı, eğer benzer koşullara sahip işletmelerde bu kural uyumluysa, işletmenin bu kurala uyumu halinde, Kavramsal Çerçevede belirtilen finansal tabloların amaçlarıyla çelişecek derecede yanıltıcı olmaması gerektiği gerçeği.

İşletmenin Sürekliliği

25. Yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirme niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar.

26. İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmamakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan*(bilanço tarihinden)* sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların derecesi her durumun şartlarına bağlıdır. Eğer işletme faaliyet karlılığı ve finansal kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı analizlere girilmeden ulaşılabilir. Aksi takdirde yönetim, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verirken, cari dönem ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yerine koymanın finansmanıyla ilgili potansiyel kaynaklar gibi, birçok unsuru dikkate almak zorundadır.

Muhasebenin Tahakkuk Esası

27. İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler.

28. Muhasebenin tahakkuk esası kullanıldığı zaman işletme, kalemleri Kavramsal Çerçevede bunlar için verilen tanımlara ve tahakkuk kriterlerine uydukları takdirde varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler ve giderler (finansal tabloların unsurları) olarak muhasebeleştirir.

Önemlilik ve Birleştirme

29. İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibariyle farklı olan kalemleri de, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar.

30. Finansal tablolar, çok sayıda işlem veya diğer olayların işlemden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi (toplanması) sonucu oluşur. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse, bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

31. Bilgi önemli değilse, işletmenin TFRS'lerin gerektirdiği özel bir açıklama yapmasına gerek yoktur.

Netleştirme (Mahsup Etme)

32. İşletme, bir TFRS zorunlu kılmadıkça veya izin vermedikçe varlıkları ve borçları ya da gelirleri ve giderleri netleştiremez.

33. İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme dışında, kapsamlı gelir tablosu veya finansal durum durum tablosu *(bilanço)* ya da (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosunda yapılan netleştirmeler, kullanıcıların gerçekleşmiş olan işlemleri, diğer olayları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştırmaktadır. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir.

34. TMS 18 Hasılat Standardı, hasılat kavramını tanımlamış ve hasılatın tahsilatlar ve alacaklardan işletme tarafından tanınan ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesini kurala bağlamıştır. İşletme, olağan faaliyetlerinin arasında, hasılat yaratmayan ancak hasılat yaratan ana faaliyetlerle ilintili ortaya çıkan diğer işlemleri de gerçekleştirir. Sunuluş işlemin veya diğer olayın özünü yansıtıyorsa işlemle ilgili gelir ve giderler birbirleriyle mahsup edilerek, bu işlemlerin sonuçları finansal tablolarda sunulur. Örneğin;

(a) İşletme, yatırımların ve faaliyetlerde kullanılan varlıkları da dahil duran varlıkların elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan kar ve zararları, elden çıkarmayla sağlanan tahsilattan varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderleri düşüldükten sonra sunar ve

(b) "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre muhasebeleştirilen karşılıklarla ilgili olarak yapılan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan sözleşmeye (örneğin, tedarikçiyle yapılan garanti sözleşmesi) dayanarak, tazmin edilen bir ödemeyi alınan tazminatla mahsup edebilir.

35. Ayrıca, benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararlar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanır. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir.

Raporlama Sıklığı

36. Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır. Bir işletme, raporlama dönemi sonunu *(bilanço tarihini*) değiştirdiğinde ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırladığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten aşağıdaki bilgileri de açıklamalıdır:

(a) Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamasının nedeni ve

(b) Finansal tablolarında sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı

37. Bir işletme, normalde, finansal tablolarını düzenli olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenler. Ancak bazı işletmeler, pratik nedenlerle, örneğin 52 haftalık dönem için raporlamayı tercih edebilirler. Bu standart böyle bir uygulamaya engel değildir.

Karşılaştırmalı Bilgi

Asgari karşılaştırmalı bilgi

38. Başka bir TFRS'de aksine bir hüküm bulunmadıkça, işletme cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması bakımından gerekli olması durumunda, metinsel ve tanımsal bilgilere ilişkin de karşılaştırmalı bilgi verir.

38A. İşletme asgari olarak iki finansal durum tablosu, iki kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki ayrı kar veya zarar tablosu (sunulması durumunda), iki nakit akış tablosu ve iki özkaynaklar değişim tablosu ve bunlara ilişkin dipnotları sunar.

38B. Bazı durumlarda, bir önceki dönemde veya dönemlerde finansal tablolarda yer alan metinsel bilgi, cari dönemde de geçerliliğini sürdürebilir. Örneğin, işletme bir önceki dönemde sonucu belirsiz olan ve halen çözüm bekleyen yasal bir anlaşmazlığa ilişkin detayları cari dönemde de açıklar. Finansal tablo kullanıcıları, bir önceki dönemin sonunda mevcut olan belirsizlik ve cari dönemde bu belirsizliği çözme konusunda ne tür adımlar atıldığı hakkında açıklanan bilgilerden yararlanabilirler.

İlave karşılaştırmalı bilgi

38C. TFRS'lere uygun olarak hazırlandığı sürece, işletme TFRS'lerde öngörülen asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İlave karşılaştırmalı bilgi 10 uncu Paragrafta belirtilen tablolardan bir veya daha fazlasını içerebilir, başka bir ifadeyle söz konusu karşılaştırmalı bilgilerin tam bir finansal tablolar setini kapsaması gerekmez. Bu durumda, işletme ilave tablolara ilişkin dipnot bilgisini sunar.

38D. Örneğin, işletme üçüncü bir kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir (böylece cari döneme, bir önceki döneme ve ilave bir karşılaştırmalı döneme ilişkin bilgiler sunulur). Bununla birlikte, işletmenin üçüncü bir finansal durum tablosu, üçüncü bir nakit akış tablosu veya üçüncü bir özkaynaklar değişim tablosu (başka bir ifadeyle; başka bir ilave karşılaştırmalı finansal tablo) sunması zorunlu değildir. İşletmenin finansal tablolara ilişkin dipnotlarda ilave kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunması gerekir.

39. "-"

40. "-"

Muhasebe politikasında değişiklik, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma

40A. İşletme aşağıdaki durumlarda, 38A paragrafında öngörülen asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başlangıcına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:

(a) Bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablo kalemlerini geriye dönük olarak düzelttiğinde veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında ve

(b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosunda yer alan bilgiler üzerinde önemli bir etkisi bulunduğunda.

40B. 40A Paragrafında belirtilen durumlarda, işletme aşağıdaki üç finansal durum tablosunu sunar;

(a) Cari dönemin sonundaki finansal durum tablosu,

(b) Bir önceki dönemin sonundaki finansal durum tablosu ve

(c) Bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosu.

40C. İşletmenin 40A Paragrafı uyarınca ilave bir finansal durum tablosu sunması gerektiğinde, işletme 41-44 üncü paragraflarda ve TMS 8'de öngörülen bilgileri açıklamalıdır. Bununla birlikte, bir önceki dönemin başındaki açılış finansal durum tablosunda ilgili dipnotları sunması gerekli değildir.

40D. Bu açılış finansal durum tablosunun tarihi, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunup sunmadığına bakılmaksızın (38C Paragrafında izin verildiği üzere) bir

önceki dönemin başlangıcı olur.

41. İşletme, finansal tablolarındaki kalemlerin sunuluşunu ve sınıflandırılmasını değiştirmesi durumunda, uygulanabilir olduğu sürece, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. Karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında aşağıdaki açıklamaları yapar (bir önceki dönemin başlangıcı da dahil olmak üzere):

    (a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği,

    (b) Yeniden sınıflandırılan her bir hesap kaleminin veya sınıfının tutarı ve

    (c) Yeniden sınıflandırmanın nedeni.

42. Eğer karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırmak mümkün değilse işletme aşağıdaki hususları açıklar:

    (a) Tutarları yeniden sınıflandıramamasının nedenleri ve

    (b) Eğer tutarlar yeniden sınıflandırılmış olsaydı, yapılmış olması gereken düzeltmelerin niteliği.

43. Ara dönemler itibariyle bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, özellikle tahmin amaçlı finansal bilgilerin eğiliminin anlaşılmasını sağlayarak, kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur. Bazı durumlarda, cari dönemde karşılaştırılabilirliği sağlamak açısından, geçmiş özel bir döneme ait karşılaştırılabilir bilgilerin yeniden sınıflandırılması mümkün olmaz. Örneğin; veriler önceki dönemlerde yeniden sınıflandırmayı olanaklı kılacak şekilde toplanmamış olabilir ve bilginin yeniden oluşturulması da mümkün olmayabilir.

44. TMS 8, işletme muhasebe politikasını değiştirirse veya bir hatayı düzeltirse karşılaştırmalı bilgide yapılması gereken düzeltmeleri belirtmiştir.

Sunuluşun Tutarlılığı

45. Aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir:

    (a) İşletme faaliyetlerinin niteliklerinde önemli değişiklikler olmasından veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesinden sonra, başka bir sunuluş ve sınıflandırmanın, TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun olacağı açık bir biçimde ortadaysa veya

    (b) Bir TFRS'nin sunuluşta bir değişiklik gerektirmesi durumunda.

46. Örneğin, önemli bir elde etme veya elden çıkarma veya finansal tabloların sunuluşunun yeniden gözden geçirilmesi finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereğini ortaya çıkarabilir. İşletme, finansal tabloların sunuluşunu ancak, değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırılmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecekse, değiştirir. İşletme, sunuluştaki bu değişiklikleri yaparken karşılaştırılabilir bilgiyi (bakınız: 38–41 inci Paragraflar) 41 ve 42 inci Paragraflara göre, yeniden sınıflandırır.

Yapı ve İçerik

Giriş

47. Bu Standart, belli açıklamaların finansal durum tablosu *(bilanço),* kapsamlı gelir tablosu, bireysel gelir tablosu (sunulmuşsa) veya özkaynak değişim tablosunda, diğer kalemlerin ise bu tablolarda veya dipnotlarda yer almasını öngörür. TMS 7, nakit akışlarının sunuluşuyla ilgili kuralları düzenler.

48. Bu Standart "açıklama" terimini finansal tablolarda yer alan kalemleri de içine alır biçimde, geniş anlamda kullanır. Açıklamalar diğer TFRS'ler tarafından da zorunlu tutulmaktadır. Bu Standardın herhangi bir yerinde veya diğer TFRS'lerde aksi belirtilmediği takdirde, söz konusu açıklamalar finansal tablolarda yapılabilir.

Finansal Tabloların Tanımlanması

49. İşletme, finansal tabloları açıkça tanımlanmalı ve birlikte yayınlandıkları dokümandaki diğer bilgilerden ayırmalıdır.

50. TFRS'ler yalnızca finansal tablolara uygulanır ve yıllık rapor, düzenlemelere ilişkin dosyalar veya

diğer dokümanlarda sunulan diğer bilgilere uygulanma gereği bulunmamaktadır. Bu nedenle kullanıcıların TFRS'lere göre hazırlanmış bilgiyle, kendilerine yararı olan ancak TFRS'lere tabi olmayan diğer bilgileri birbirlerinden ayırabilmeleri önemlidir.

51. İşletme, her finansal tablosunu ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Ayrıca işletme, aşağıdaki bilgileri de açık bir biçimde göstermeli ve bilgilerin doğru dürüst anlaşılması için gerektiğinde bunları tekrarlamalıdır:

(a) Raporlayan işletmenin adı veya diğer kimlik bilgileri ve bu bilgide önceki raporlama döneminden bu yana olan değişiklikler,

(b) Finansal tabloların tek bir şirketi mi yoksa şirketler grubunu mu içerdiği,

(c) Raporlama dönemi sonu *(bilanço tarihi)* veya finansal tablo ve dipnotların kapsadığı dönem,

(d) TMS 21 'de tanımlandığı gibi, sunum para birimi ve

(e) Finansal tabloda sunulan tutarların yuvarlanma derecesi

52. Bir işletme; sayfaların başlıklarını, tabloları, dipnotları vb. açıkça göstererek 51 inci Paragraftaki hükümleri yerine getirir. Bu tür bilgilerin en iyi şekilde sunulabilmesi için uygun bir değerlendirmenin yapılması gerekir. Örneğin, finansal tablolar elektronik ortamda sunulduğu takdirde, her zaman ayrı sayfalar kullanılmaz; bu durumda yukarıdaki unsurlar, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru bir biçimde anlaşılmasını sağlayacak sıklıkta tekrarlanır.

53. Bilgilerin sunumunda kullanılan para biriminin "bin" veya "milyon" hanelerine yuvarlanarak ifade edilmesi, genellikle finansal tabloları daha anlaşılabilir hale getirir. Ancak bunun kabul edilebilir olması sunumun yuvarlama düzeyinin açıklanması ve önemli bilgilerin ihmal edilmemesine bağlıdır.

Finansal Durum Tablosu *(Bilanço)*

Finansal Durum Tablosunda *(Bilançoda)* yer alacak bilgiler

54. Finansal durum tablosu (*bilanço*), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır:

(a) Maddi duran varlıklar,

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

(c) Maddi olmayan duran varlıklar,

(d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç),

(e) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,

(f) Canlı varlıklar,

(g) Stoklar,

(h) Ticari ve diğer alacaklar,

(i) Nakit ve nakit benzerleri,

(j) Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,

(k) Ticari ve diğer borçlar,

(l) Karşılıklar,

(m) Finansal borçlar ((k) ve (l) şıklarında gösterilenler hariç),

(n) TMS 12 "*Gelir Vergileri*" Standardında tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,

(o) TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,

(p) TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

(q) Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar *(azınlık payları)* ve

(r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

55. İşletmenin finansal durumunu anlamada bu tür bir sunum uygun olduğu takdirde, finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar gösterilir.

56. Eğer işletme dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı ayrı sınıflandırıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılamaz.

57. Bu Standart kalemlerin hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamaz. 54 üncü Paragraf sadece, finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ayrı olarak sunulmaya yeter ölçüde birbirlerinden nitelik ve işlev olarak farklı olan kalemlerin, bir listesini verir. Ayrıca;

(a) İlgili kalemin boyutu, niteliği veya işlevi veya benzer kalemlerin bir araya toplanması işletmenin finansal durumunun anlaşılması için uygun olduğu takdirde, yeni kalemler eklenir ve

(b) İşletmenin finansal durumunun anlaşılmasına uygun bilgi sağlamak amacıyla, işletmenin ve işlemlerinin niteliğine göre, kullanılan tanımlar ve kalemlerin sıralanması veya benzer nitelikteki kalemlerin bir araya toplanması, düzeltilebilir. Örneğin, bir finansal işletme, faaliyetlerine ilişkin ihtiyaca uygun bilgileri sağlamak üzere yukarıdaki tanımları düzeltebilir.

58. İşletme, ilave kalemlerin ayrı olarak sunumunun değerlendirilmesine ilişkin karar vermesi aşamasında, aşağıdaki temeller doğrultusunda değerlendirme yapar:

(a) Varlıkların niteliği ve likiditesi;

(b) Varlıkların işletmedeki fonksiyonu ve

(c) Borçların tutarı, niteliği ve zamanlaması.

59. Farklı varlık grupları için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, bunların nitelik veya fonksiyonlarının farklı olması ve bu nedenle farklı kalemler olarak sunulmasını önerir. Örneğin; TMS 16' ya göre farklı maddi duran varlık sınıfları maliyet bedeliyle veya yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilir.

Kısa Vade/ Uzun Vade Ayrımı

60. Bir işletme, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlar hariç, dönen ve duran varlıklarını ve kısa ve uzun vadeli borçlarını 66–76 ıncı Paragraflar uyarınca finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ayrı ayrı sınıflandırarak sunacaktır. Bu istisna uygulandığında, işletme bütün varlık ve borçlarını likidite sırasıyla sunar.

61. Hangi sunum yöntemi kullanılırsa kullanılsın; (a) raporlama döneminden *(bilânço tarihinden)* itibaren on iki ay içinde ve (b) raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* itibaren on iki ayı aşan sürede ödenmesi ve tahsili beklenen tutarları birlikte içeren her varlık ve borç kalemi için işletme, on iki aydan uzun vadede gerçekleşmesi beklenen tahsilat ve ödeme tutarlarını açıklayacaktır.

62. Eğer işletme açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet arzında bulunuyorsa, uzun ve kısa vadeli varlıkların ve borçların, işletme sermayesi olarak sürekli dönen net varlıklar ve işletmenin uzun vadeli faaliyetlerinde kullanılanlar olarak finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ayrıca sınıflandırılması yararlı bilgiler sağlar. Aynı zamanda böyle bir sınıflama, cari faaliyet döneminde tahakkuk etmesi beklenen varlıkları ve aynı dönem içinde ödenecek olan borçları açıkça gösterir.

63. Bazı işletmeler için, örneğin mali işletmeler, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunumunda bulunmadıklarında, varlıkların ve borçların kısa ve uzun vadeli olarak sunulması yerine, likiditeye göre artan veya azalan sırada sunulması daha güvenilir ve tutarlı bilgiler sağlar.

64. 60 ıncı Paragrafın uygulanması, işletmenin bazı varlık ve borçlarını kısa ve uzun vadeli olarak sınıflamasına ve diğerlerini de, böyle bir sunum daha güvenilir ve tutarlı bilgiler sağladığı takdirde, likidite esasına göre sınıflamasına izin verir. İşletmenin farklı faaliyetleri olması halinde böyle bir karma sunuma gereksinim ortaya çıkabilir.

65. Varlıkların ve borçların beklenen vadelerine ilişkin bilgiler, işletmenin likidite ve borç ödeme gücünün belirlenmesinde yararlıdır. TFRS 7, finansal varlıkların ve finansal borçların vade tarihlerinin açıklanmasını öngörür. Finansal varlıklar ticari ve diğer alacakları, finansal borçlar ticari ve diğer borçları içerir. Kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılmış olsalar da olmasalar da stoklar ve karşılıklar

gibi, parasal olmayan varlıkların ve borçların beklenen tahsilât ve ödeme tarihlerine ilişkin bilgiler yararlıdır. Örneğin, işletme raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra on iki aydan uzun sürede paraya çevrilmesi beklenen stokların tutarını açıklar.

Dönen Varlıklar

66. Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır:

(a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;

(b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;

(c) Raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

(d) Raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7'de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse.

67. Bu Standart "duran" terimini uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için kullanır. Bu Standart, anlamı açık olduğu sürece alternatif terimlerin kullanılmasını yasaklamaz.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 68 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

68. İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. Eğer işletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, süresi on iki ay olarak varsayılır. Dönen varlıklar raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki on iki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen varlıkları (örneğin, stoklar ve ticari alacaklar gibi) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibariyle alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları (örneğin; TFRS 9'da yer alan alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıklar) ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 68 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

68. İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. Eğer işletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, süresi on iki ay olarak varsayılır. Dönen varlıklar raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki on iki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen varlıkları (örneğin, stoklar ve ticari alacaklar gibi) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibariyle alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları (örneğin; TMS 39'da yer alan alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıklar) ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

Kısa Vadeli Borçlar

69. Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

(a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;

(b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;

(c) Raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya

(d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin *(bilanço tarihinin)* sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması (bakınız: 73 üncü Paragraf). Borcun, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

İşletme, diğer bütün borçlarını uzun vadeli olarak sınıflandırır.

70. Personel ve diğer faaliyet giderleri gibi tahakkuklar ve ticari borçlar gibi bazı kısa vadeli borçlar, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. Faaliyetle ilgili bu tür kalemler, raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* itibaren on iki aydan daha uzun bir

sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılır. İşletmenin varlık ve borçlarının sınıflanmasında aynı normal faaliyet döngüsü uygulanır. Eğer işletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa, sürenin on iki ay olduğu varsayılır.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 71 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

71. Diğer kısa vadeli borçlar normal faaliyet döngüsü içinde yer almayan ancak vadeleri raporlama döneminden itibaren on iki ay içinde dolacak olan veya öncelikle ticari amaçla elde tutulan borçlardır. TFRS 9'a göre alım satım amacıyla elde bulundurulan olarak sınıflandırılmış bazı finansal borçlar, kredili mevduat hesapları, uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli kısımları, temettü ödemeleri, gelir vergileri ve diğer ticari olmayan ödemeler bunlara örnektir. Uzun vadede finansman sağlayan finansal borçlar (örneğin işletmenin normal faaliyet döngüsünde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmayan) ve raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde ödenmeyecek olan finansal borçlar, uzun vadeli borçlardır ve bu borçlar 74 ve 75 inci Paragraf hükümlerine tabidirler.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 71 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

71. Diğer kısa vadeli borçlar normal faaliyet döngüsü içinde yer almayan ancak vadeleri raporlama döneminden itibaren on iki ay içinde dolacak olan veya öncelikle ticari amaçla elde tutulan borçlardır. TFRS 9'a göre alım satım amacıyla elde bulundurulan olarak sınıflandırılmış bazı finansal borçlar, kredili mevduat hesapları, uzun vadeli finansal borçların kısa vadeli kısımları, temettü ödemeleri, gelir vergileri ve diğer ticari olmayan ödemeler bunlara örnektir. Uzun vadede finansman sağlayan finansal borçlar (örneğin işletmenin normal faaliyet döngüsünde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmayan) ve raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde ödenmeyecek olan finansal borçlar, uzun vadeli borçlardır ve bu borçlar 74 ve 75 inci Paragraf hükümlerine tabidirler

72. İşletme,

    (a) Orijinal vade on iki aydan uzun olsa dahi ve

    (b) Finansal tabloların yayınlanmak üzere onaylanmasından önce ve raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra, uzun vadeli yeni bir finansman sözleşmesi veya yeni bir ödeme planı yapılmış olsa bile, finansal borçlarını, vadeleri raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra on iki ay içinde doluyorsa, kısa vadeli olarak sınıflar.

73. İşletme, raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* sonra en az on iki ay içinde borcu yeniden finanse etmeyi veya döndüreceğini tahmin veya tercih ediyorsa, bu borcu, aksi takdirde kısa dönemde ödenecek olsaydı bile, uzun vadeli olarak sınıflar. Ancak, borcun yeniden finanse edilmesi veya döndürülmesi işletmenin tercihi değilse (örneğin, yeniden finanse etme sözleşmesi mevcut değildir), yeniden finanse etme olasılığı (potansiyeli) dikkate alınmaz ve borç kısa vadeli olarak sınıflanır.

74. Eğer işletme raporlama dönemi sonunda *(bilanço tarihinde)* veya öncesinde uzun vadeli borç sözleşmesindeki, borcu talep edilmesi halinde ödenebilir hale getiren, bir maddeyi ihlal ederse, alacaklı raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayınlanmak üzere onaylanmasından önce, bu ihlalden ötürü bir ödeme talebinde bulunmayacağı konusunda işletmeyle anlaşsa bile, bu borç kısa vadeli olarak sınıflandırılır. Bu borç kısa vadeli olarak sınıflandırılır çünkü raporlama dönemi sonunda *(bilanço tarihinde)* işletme, bu tarihten itibaren borcun ödenmesini en az on iki ay erteleyecek koşulsuz bir hakka sahip değildir.

75. Ancak, raporlama dönemi sonunda *(bilanço tarihinde)* alacaklı, en az on iki ay sonra sona erecek olan ve işletmenin ihlali ortadan kaldırılabileceği ve kendisinin hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanıma konusunda işletmeyle uzlaşmaya varmışsa, borç uzun vadeli olarak sınıflandırılır.

76. Kısa vadeli olarak sınıflandırılmış borçlar açısından, raporlama dönemi sonu *(bilanço tarihi)* ile finansal tabloların yayınlanmak üzere onay verildiği tarih arasında aşağıdaki olayların gerçekleşmesi halinde bu olaylar, "TMS 10 Raporlama Döneminden *(Bilanço Tarihinden)* Sonraki Olaylar" Standardına göre, düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak açıklanacaktır:

    (a) Uzun vadeli yeni finansman sağlamak;

    (b) Uzun vadeli borç sözleşmesiyle yapılan ihlalin düzeltilmesi ve

(c) Alacaklıdan uzun vadeli borç sözleşmesinin ihlalinin düzeltilmesi için raporlama döneminden *(bilanço tarihinden)* itibaren en az on iki ay sonra sona erecek olan bir süre tanıması.

Finansal durum tablosunda *(Bilançoda)* veya Dipnotlarda Sunulacak Bilgiler

77. İşletme, sunulan kalemlerin alt sınıflamalarını, işletmenin faaliyetlerine uygun bir şekilde ya finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ya da dipnotlarında sunacaktır.

78. Alt sınıflamalardaki ayrıntı, TFRS'lerin hükümlerine ve tutarların büyüklüğü, niteliği ve işlevine dayanır. 58 inci Paragrafta belirtilen unsurlar da, alt sınıflamaların belirlenmesinde kullanılan ölçülere karar vermek amacıyla kullanılır. Her kalem için açıklama ve sunum farklıdır, örneğin;

(a) Maddi duran varlık kalemleri TMS 16'ya göre kendi içinde sınıflara ayrılmıştır;

(b) Alacaklar, ticari müşterilerden olan alacaklar, ilgili taraflardan olan alacaklar, peşin ödemeler ve diğerler tutarlar biçiminde sınıflanır;

(c) Stoklar, "TMS 2 Stoklar" Standardına göre, ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olarak alt sınıflara ayrılır;

(d) Karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalar için ayrılan karşılıklar ve diğer benzeri kalemler için ayrılan karşılıklar olarak sınıflara ayrılır.

(e) Özkaynaklar ve yedekler, ödenmiş sermaye, hisse primi ve yedekler gibi çeşitli sınıflara ayrılır.

79. İşletme, aşağıdaki hususları ya finansal durum tablosunda *(bilançoda)* ya özkaynaklar değişim tablosunda ya da dipnotlarda açıklayacaktır:

(a) Paylara bölünmüş sermayenin her sınıfı için

(i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan hisse senedi sayısı;

(ii) Çıkarılan ve tamamı ödenen ve çıkarılan fakat tamamı ödenmeyen hisse senetlerinin sayısı;

(iii) Bir hisse senedinin nominal değeri veya hisse senetlerinin nominal değerinin olmadığı;

(iv) Dönem başı ve dönem sonunda bulunan hisse senetleri sayısının uyumlaştırılması;

(v) Temettülerin dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalarda dahil söz konusu sermaye sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve sınırlamalar (kısıtlamalar)

(vi) İşletme tarafından veya iştirakleri veya bağlı ortaklıkları tarafından sahip olunan işletmenin kendi hisse senetleri ve

(vii) Opsiyonlar ve sözleşmeler gereği yapılacak hisse senedi satışları için çıkarılmak üzere işletmede bulundurulan hisse senetleri, bunların vadeleri ve tutarları ve

(b) Özkaynaklardaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.

80. Paylara bölünmüş sermayesi olmayan işletmeler, örneğin adi ortaklıklar ve tröstler, özkaynakta hakkı olan her grup için dönemde meydana gelen değişiklikleri ve yine özkaynakta hakkı olan her grup için hakları, imtiyazları ve kısıtlamaları göstererek, Paragraf 79 (a)'da istenenlere eşdeğer bilgileri açıklayacaktır.

80A İşletme,

(a) Özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal aracı ya da

(b) İşletmeye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan bir aracı, finansal borçlar ile özkaynaklar arasında yeniden sınıflandırması durumunda, her bir grubun (finansal borçlar veya özkaynak) içinde ya da dışında yeniden sınıflandırılan tutar ile söz konusu yeniden sınıflandırma işleminin nedenini ve zamanlamasını açıklar.

Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (veya Tabloları)

81. "-"

81A. Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:

(a) Kâr veya zarar,

(b) Toplam diğer kapsamlı gelir,

(c) Kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelir.

İşletmenin ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunması durumunda, kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda kâr veya zarar bölümü gösterilmez.

81B. İşletme kâr veya zarar ile diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak, döneme ait kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin dağılımını gösteren aşağıdaki kalemleri sunar:

(a) Döneme ait kâr veya zararın;

(i) Kontrol gücü olmayan paylara ve

(ii) Ana ortaklık sahiplerine

isabet eden kısmı ile

(b) Döneme ait kapsamlı gelirin;

(i) Kontrol gücü olmayan paylara ve

(ii) Ana ortaklık sahiplerine

isabet eden kısmı.

İşletmenin ayrı bir kâr veya zarar tablosu sunması durumunda, (a) bendinde yer alan bilgiler bu tabloda sunulur.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını erken uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 82 nci Paragrafından önce gelen başlık ile 82 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

Kâr veya Zarar Bölümünde veya Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler

82. Diğer TFRS'ler uyarınca zorunlu olan kalemlere ek olarak, kâr veya zarar bölümü veya kâr veya zarar tablosu, döneme ait aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

(a) Hâsılat,

(b) Finansman maliyetleri,

(c) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,

(d) Vergi gideri,

(e) "-"

(ea) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar (bakınız: TFRS 5).

(f) – (i) "-"

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonları) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 82 nci Paragrafından önce gelen başlık ile 82 nci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

Kâr veya Zarar Bölümünde veya Kâr veya Zarar Tablosunda Sunulacak Bilgiler

82. Diğer TFRS'ler uyarınca zorunlu olan kalemlere ek olarak, kâr veya zarar bölümü veya kâr veya zarar tablosu, döneme ait aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

(a) Hâsılat,

(aa) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu (*bilânço*) dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar,

(b) Finansman maliyetleri,

(c) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar

payları,

(ca) Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar (TFRS 9'da tanımlandığı üzere),

(d) Vergi gideri,

(e) "-"

(ea) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar (bakınız: TFRS 5).

(f) – (i) "-"

Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler

82A. Diğer kapsamlı gelir bölümü, döneme ait diğer kapsamlı gelir tutarlarını gösteren kalemleri sunar. Bu kalemler, çeşit esasına göre sınıflandırılır (özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerinden paylar dahil) ve diğer TFRS'lerde yer alan hükümler doğrultusunda aşağıdaki şekilde gruplandırılır:

(a) Sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve

(b) Belirli koşullar karşılandığında, sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

83. "-"

84. "-"

85. İşletme, böyle bir sunumun işletmenin finansal performansının anlaşılması açısından ihtiyaca daha uygun olduğu durumlarda, kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar sunar.

86. İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve diğer olayların etkileri sıklık, kar veya zarar yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olduğu için finansal performansın bölümlerinin açıklanması, kullanıcıların sağlanan finansal performansı anlamalarına ve gelecekteki finansal performansa ilişkin kestirim yapmalarına yardımcı olur. Finansal performansın unsurlarının açıklanması için gerekli olduğu takdirde, işletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloya (veya tablolara) ek kalemler ilave eder, kullanılan tanımları ve kalemlerin sıralamasını düzeltir. İşletme, önemlilik ve gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve işlevlerini kapsayan unsurları dikkate alır. Örneğin, bir finansal işletme, bir finansal işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgileri sağlamak üzere söz konusu tanımları düzeltebilir. İşletme, 32 nci Paragraftaki kriterler karşılanmadığı sürece gelir ve gider kalemlerini mahsup etmez.

87. İşletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz.

Dönem kar ya da zararı

88. İşletme dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemlerini, bir TFRS aksini öngörmedikçe dönem kar ya da zararında muhasebeleştirir.

89 Bazı TFRS'ler, işletmelerin finansal tablo düzenledikleri dönemde, birtakım kalemleri kar ya da zararın dışında muhasebeleştirdiği durumlara ilişkin esasları belirler. Diğer TFRS'ler, Kavramsal Çerçevedeki gelir ya da gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kar ya da zarar dışında bırakılmasını gerektirir ya da bırakılmasına izin verir (bakınız: Paragraf 7)

Döneme ilişkin diğer kapsamlı gelir *(Özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar)*

90. İşletme yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarını kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

91. İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini;

(a) İlgili vergisel etkilerden arındırılmış net tutarı ya da

(b) Kalemlere ilişkin gelir vergilerinin toplam tutarını ayrı olarak tek bir kalemde göstermek suretiyle, ilgili vergisel etkiler dikkate alınmadan önceki tutarı ile sunabilir.

İşletmenin (b) bendinde yer alan alternatifi seçmesi durumunda, söz konusu vergi tutarı sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılabilecek ve sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılmayacak kalemler arasında dağıtılır.

92 Bir işletme, diğer kapsamlı gelirin bileşenleri ile ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 93 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

93 Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen tutarların kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve ne zaman sınıflandırılacağını belirler. Bu tür sınıflandırmalar bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak geçer. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, düzeltmenin kâr ya da zarar olarak sınıflandırıldığı dönemdeki diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Bu tutarlar, cari döneme ya da önceki döneme gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Bu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden gerçekleşen karların, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil etmekten kaçınmak amacıyla düşülür.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 93 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

93. Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen tutarların kar ya da zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve ne zaman sınıflandırılacağını belirler. Bu tür sınıflandırmalar bu standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak geçer. Yeniden sınıflandırma düzeltmesi, düzeltmenin kar ya da zarar olarak sınıflandırıldığı dönemdeki diğer kapsamlı gelir ile ilgili bölümleri içerir. Bu tutarlar, cari döneme ya da önceki döneme gerçekleşmemiş karlar olarak diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Bu gerçekleşmemiş karlar, kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden gerçekleşen karların, toplam kapsamlı gelire iki defa dahil etmekten kaçınmak amacıyla düşülür.

94. İşletme yeniden sınıflandırma düzeltmelerini kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) ya da dipnotlarda sunabilir. Yeniden sınıflandırma düzeltmelerini dipnotlarda sunan bir işletme, diğer kapsamlı gelir unsurlarını ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerinden sonraki tutarı ile gösterir.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan TMS 1'in 95 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

95 Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri yabancı ülkedeki operasyonun elden çıkarılması (bakınız: TMS 21), satılmaya hazır finansal varlıkların finansal durum tablosu *(bilanço)* dışı bırakılması (bakınız: TMS 39) gibi olaylardan ve finansal riskten korunmaya konu olan tahmin işleminin kar ya da zararı etkilemesinden kaynaklanır (finansal riskten korunmaya yönelik nakit akışları ile ilgili olarak bakınız: TMS 39 Paragraf 100)

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 95 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

95. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri örneğin; yabancı ülkede bulunan işletmenin elden çıkarılması (bakınız: TMS 21) gibi bir olaydan ve finansal riskten korunmaya konu olan tahmin işleminin kâr ya da zararı etkilemesinden kaynaklanır (nakit akış riskinden korunma ile ilgili olarak bakınız: TMS 39'un 100 üncü Paragrafı).

96. Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, TMS 16 ya da TMS 38 uyarınca yeniden değerleme fazlasına yansıtılan değişimlerden ya da TMS 19 uyarınca muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümlerinden kaynaklanmaz. Bu bileşenler, cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve gelecek dönemlerde kâr ya da zararda yeniden sınıflandırılmaz. Yeniden değerleme fazlasındaki değişimler, gelecek dönemlerde varlık kullanıldıkça ya da finansal durum tablosu *(bilanço)* dışı bırakıldığında (bakınız: TMS 16 ve TMS 38) dağıtılmamış karlara aktarılabilir.

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) ya da dipnotlarda sunulacak bilgiler

97 Gelir ya da gider kalemleri önemli olduğunda işletme, bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı ayrı açıklar.

98 Gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şunlardır:

(a) Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali;

(b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali;

(c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması;

(d) Yatırımların elden çıkarılması;

(e) Durdurulan faaliyetler,

(f) Dava ödemeleri ve

(g) Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

99. İşletme, hangisi güvenilir ve daha tutarlı bilgi sağlıyorsa, giderlerin işletme içindeki niteliklerine veya işlevlerine dayanan, bir gruplama kullanarak kar ya da zararda muhasebeleştirilen giderlerin analizini sunacaktır.

100. İşletmelerin 99 uncu Paragrafta yer alan analizleri kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (veya tablolarda) göstermeleri teşvik edilmektedir.

101 Giderler, sıklık, kar ve zarar yaratma potansiyeli ve tahmin edilebilirlik açılarından farklı olabilen finansal performansın bileşenlerini ortaya koymak için, alt gruplara ayrılır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.

102. Analizlerin ilk biçimi, giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:

Hasılat		X
Diğer Gelirler		X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim	X	
Kullanılan hammadde ve diğer tüketim malları	X	
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri	X	
Amortisman ve itfa giderleri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Vergi öncesi kar		X

103. Analizlerin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya "satışların maliyeti" yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaştırılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir. Giderlerin fonksiyona göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır:[*]

Hasılat	X

[*] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.

Satışların Maliyeti	(X)	
Brüt Kar	X	
Diğer Gelir	X	
Dağıtım Maliyetleri	(X)	
Yönetim Giderleri	(X)	
Diğer Giderler	(X)	
Vergi Öncesi Kar	X	

104. Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar.

105. Giderlerin fonksiyon veya çeşit esasına göre sınıflandırma yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve sektörel unsurlara ve işletmenin niteliğine bağlıdır. Her iki yöntem de işletmenin satış veya üretimiyle birlikte doğrudan veya dolaylı olarak, değişebilecek maliyetlerle ilgili göstergeler sağlar. Her sunuş yönteminin değişik tipteki işletmelere yararı olduğu için bu Standart, yönetimin en tutarlı ve güvenilir sunuş yöntemini seçmesini gerektirir. Ancak, giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır. 104 üncü Paragraftaki "çalışanlara sağlanan faydalar" TMS 19'daki çalışanlara sağlanan faydalarla aynı anlamdadır.

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler

106. Özkaynak değişim tablosu 10 uncu Paragraf gereğince sunulacaktır. Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar:

(a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir;

(b) Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri ve

(c) "-"

(d) Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:

(i) Kâr ya da zarar;

(ii) Diğer kapsamlı gelir ve

(iii) Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

Özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunulacak bilgiler

106A. Özkaynağın her bir unsuru için, her kaleme ilişkin diğer kapsamlı gelir analizi özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunulacaktır (bakınız: 106(d)(ii) Paragrafı).

107. İşletme, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklar.

108 106 ıncı Paragrafta, özkaynağın bölümleri, örneğin, ödenmiş sermayenin her sınıfını, diğer kapsamlı gelirin her sınıfının birikmiş bakiyesini ve dağıtılmamış karları kapsar.

109. İşletmenin raporlama dönemi başı ve sonu arasında özkaynaklarında meydana gelen değişiklikler, dönem içinde net varlıklarındaki artış veya azalışları yansıtır. Ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler (örneğin, sermaye katkıları, işletmenin özkaynak araçlarının yeniden edinimi ve temettüler gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilgili giderler dışında, özkaynaklarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliğin tümü, söz konusu dönem içinde işletme faaliyetlerinin yarattığı, kar ve zararları da içeren, tüm gelir ve giderleri gösterir.

110. TMS 8, diğer TFRS'lerin geçiş hükümleri aksini gerektirmedikçe, mümkün olduğu ölçüde, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri yansıtmak için geriye yönelik düzeltmeler yapılmasını gerektirir. Ayrıca, TMS 8 mümkün olduğu ölçüde, hataları düzeltmek için geriye dönük olarak yeniden düzeltmeler yapılmasını gerektirir. Geriye dönük düzeltmeler ve yeniden düzeltmeler özkaynakta meydana gelen değişiklikler değildir ancak bir TFRS'nin özkaynağın başka bir bileşeninde geriye yönelik olarak düzeltme yapmasını gerektirdiği durum haricinde, dağıtılmamış karların açılış bakiyesidir. Paragraf 106(b), muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikleri, hataların düzeltilmesinden ayrı olarak, özkaynağın her bir bileşeninde yapılan düzeltmeler olarak özkaynak değişim tablosunda açıklanmasını gerektirir. Bu düzeltmeler önceki her bir dönem için ve dönemin başlangıcı için yapılır.

Nakit Akış Tablosu

111. Nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede, temel oluşturur. TMS 7, nakit akış bilgilerinin sunuluşu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar.

Dipnotlar

Yapı

112. Dipnotlar;

(a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esası ve 117–124 üncü Paragraflara uygun olarak kullanılan özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri sunar;

(b) TFRS'lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgileri açıklar ve

(c) Finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiyi sağlar.

113. Bir işletme dipnotları, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunar. Finansal durum tablosu *(bilanço),* kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır.

114. İşletme dipnotları normal olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve bunların diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için, aşağıdaki sırada sunar:

(a) TFRS'lerle uyum durumu (bkz. 16 ncı Paragraf);

(b) Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti (bkz. 117 nci Paragraf);

(c) Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu *(bilanço),* kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve

(d) Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar:

(i) Koşullu borçlar (bkz. TMS 37) ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ve

(ii) Finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (bkz. TFRS 7).

115. Bazı koşullarda, dipnotlardaki belirli kalemlerin sıralanışını değiştirmek gerekli olabilir veya arzu edilebilir. Örneğin, bir işletme, kâr veya zararda muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer değişiklikleri ile ilgili bilgilerle finansal araçların vadelerine ilişkin açıklamaları, her ne kadar ilk açıklama kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloyla (veya tablolarla), ikinci açıklama ise finansal durum tablosuyla ilgili olsa da birleştirebilir. Ancak, işletme dipnotların sistematik yapısını uygulanabilir olduğu ölçüde sürdürür.

116. Bir işletme, finansal tabloların hazırlanış esaslarına ve özel muhasebe politikalarına ilişkin bilgi sağlayan dipnotları, finansal tabloların ayrı bir bölümü olarak sunulabilir.

Muhasebe Politikalarının Açıklanması

117. İşletme, önemli muhasebe politikalarının özetinde aşağıdaki hususları açıklayacaktır:

(a) Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esası (veya esasları) ve

(b) Finansal tabloların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikaları.

118. Kullanıcıların, finansal tablolarda hangi ölçü esas veya esaslarının (örneğin, tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) kullanıldığı konularında bilgilendirilmeleri işletme açısından önemlidir, çünkü finansal tabloların hangi esasa göre hazırlandığı kullanıcıların analizini etkiler. Bir işletme finansal tablolarda birden çok ölçü esası kullanırsa örneğin, belli grup varlıklar yeniden değerlenmişse, her ölçü esasının uygulandığı varlık ve borç grubunu göstermek yeterlidir.

119 Yönetim belirli muhasebe politikasının açıklanıp açıklanmamasına karar verirken, bu açıklamanın kullanıcıların raporlanan işlemlerin, diğer olayların ve koşulların finansal performans ve finansal duruma nasıl yansıtıldığını anlamalarını kolaylaştırıp kolaylaştırmayacağını dikkate alır. Belirli muhasebe politikalarının açıklanması, bu politikalar TFRS'lerde önerilen alternatif politikalar arasından seçildiğinde kullanıcılar için özellikle yararlıdır. Bu duruma örnek olarak işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulüne maliyet yöntemini yoksa gerçeğe uygun değer yöntemini mi uyguladığına yönelik yaptığı açıklama verilebilir (bakınız: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı). Bazı TFRS'ler uyarınca, TFRS'lerin izin verdiği değişik politikalar arasından yönetimin yaptığı tercihleri de içerecek şekilde, belirli muhasebe politikalarının açıklanmasını özellikle gerektirir. Örneğin; TMS 16 uyarınca maddi duran varlıkların çeşitli sınıfları için kullanılan ölçüm esaslarının açıklanması gerekmektedir.

120. Her işletme, finansal tablolarının kullanıcılarının bu tür işletmeler için açıklanmasını bekledikleri faaliyetlerin ve politikaların niteliklerini dikkate alır. Örneğin kullanıcılar, gelir vergisine tabi olan bir işletmenin, ertelenen vergi borçları ve varlıklarına uygulanabilenler de dahil, gelir vergisiyle ilgili muhasebe politikalarını açıklamasını bekleyecektir. Eğer bir işletmenin önemli yurtdışı faaliyetleri ve işlemleri varsa kullanıcılar, kur farkı kar ve zararlarının belirlenmesine ilişkin muhasebe politikalarının açıklanmasını bekleyecektir.

121. Bir muhasebe politikası, işletme faaliyetlerinin niteliği nedeniyle, cari dönem ve önceki dönemlerdeki tutarlar önemli olmasa dahi önemli olabilir. Ayrıca TFRS'ler tarafından özellikle zorunlu kılınmayan ancak işletmenin TMS 8'e göre seçip uyguladığı her önemli muhasebe politikasının açıklanması uygun olur.

122. İşletme, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarları en fazla etkileyen ve muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin yapmış olduğu, tahminler haricinde (bkz. 125. paragraf) bulunduğu yargıları muhasebe politikalarının özetinde veya diğer dipnotlarda açıklayacaktır.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 1'in 123 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

123. İşletmenin muhasebe politikalarının uygulanmasında yönetim, tahminleri içerenlerden ayrı olarak, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarları önemli ölçüde etkileyen, çeşitli değerlendirmeler yapar. Örneğin, yönetim aşağıdaki hususların belirlenmesinde değerlendirmeler yapar:

(a) Finansal varlıkların vadeye kadar tutulan yatırımlar olup olmadığı;

(b) Finansal varlıkların ve kiralanmış varlıkların mülkiyetinin bütün önemli risk ve ödüllerinin başka bir işletmeye devredilip devredilmediği;

(c) Özünde belli malların satışlarının bir finansman anlaşması olup olmadığı ve bu nedenle hâsılatta bir artış meydana getirip getirmediği ve

(d) "-"

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 1'in 68 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

123. İşletmenin muhasebe politikalarının uygulanmasında yönetim, tahminleri içerenlerden ayrı olarak, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarları önemli ölçüde etkileyen, çeşitli değerlendirmeler yapar. Örneğin, yönetim aşağıdaki hususların belirlenmesinde değerlendirmeler yapar:

(a) "-"

(b) Finansal varlıkların ve kiralanmış varlıkların mülkiyetinin bütün önemli risk ve ödüllerinin başka

bir işletmeye devredilip devredilmediği;

(c) Özünde belli malların satışlarının bir finansman anlaşması olup olmadığı ve bu nedenle hâsılatta bir artış meydana getirip getirmediği ve

124 122 nci paragraf uyarınca yapılan açıklamaların bazıları diğer TFRS'ler tarafından da zorunlu kılınmıştır. Örneğin; TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı uyarınca işletme diğer bir işletmeyi kontrol edip etmediğini belirlerken yaptığı değerlendirmeleri açıklar. TMS 40, gayrimenkullerin sınıflandırılmasının güç olduğu hallerde, yatırım amaçlı gayrimenkulleri, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller ile işletmenin normal faaliyeti içinde satılmak üzere bulundurulan gayrimenkullerden ayırmak amacıyla işletme tarafından geliştirilen kriterlerin açıklanmasını gerektirir.

Tahmindeki Belirsizliğin Kaynakları

125. İşletme, gelecek mali yılda varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahmindeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilgiyi raporlama dönemi sonunda *(bilanço tarihinde)* dipnotlarda açıklayacaktır. Söz konusu varlıklar ve borçlarla ilgili olarak dipnotlar aşağıdaki ayrıntıları içerecektir:

(a) Nitelikleri ve

(b) Raporlama dönemi sonundaki *(bilanço tarihindeki)* defter değerleri.

126. Bazı varlıkların ve borçların defter değerlerinin belirlenmesi, gelecekteki belirsiz olayların bu varlıklar ve borçlar üzerindeki raporlama dönemi sonundaki *(bilanço tarihindeki)* etkilerinin tahminini gerekli kılar. Örneğin, gözlemlenen cari piyasa fiyatının olmaması halinde maddi duran varlık sınıflarının geri kazanılabilir tutarlarının hesaplanmasında, stoklardaki teknolojik eskimenin etkisinde, sürmekte olan yasal işlemlerin gelecekteki sonucuna bağlı tazminatlarda ve kıdem tazminatı yükümlülükleri gibi uzun vadeli çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin borçlarla ilgili olarak geleceğe yönelik tahminlerde bulunmak gerekir. Bu tahminler, nakit akışlarının veya kullanılan iskonto oranlarının riske göre ayarlanması, maaşlarda gelecekte meydana gelecek değişiklikler ve diğer maliyetleri etkileyen fiyatlarda gelecekte meydana gelecek değişiklikler gibi varsayımları içerir.

127. 125 inci Paragrafa göre açıklanan temel varsayımlar ve tahmin belirsizliğinin diğer ana kaynakları, yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık değerlendirmelerini gerektiren tahminlerdir. Belirsizliklerin gelecekteki muhtemel çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça bu değerlendirmeler daha subjektif ve karmaşık bir hal almakta ve buna bağlı olarak varlıkların ve borçların defter değerlerinde önemli değişiklikler yapma potansiyeli doğal olarak artmaktadır.

128. İzleyen mali yılda defter değerlerinin önemli değişikliğe uğrayabileceği riskini taşıyan varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonunda *(bilanço tarihinde)* özdeş bir varlık veya borcun aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatına dayanan gerçeğe uygun değerle değerlenmişlerse, 125 inci Paragrafta öngörülen açıklamalara gerek yoktur. Bunların gerçeğe uygun değerleri izleyen mali yılda önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklik raporlama dönemi sonundaki *(bilanço tarihindeki)* varsayımlara veya tahmin belirsizliklerinin diğer kaynaklarına bağlı değildir.

129 125 inci Paragraftaki açıklamalar finansal tablo kullanıcılarının, yönetimin gelecek ve tahmin belirsizliklerinin diğer temel kaynaklarıyla ilgili yaptıkları değerlendirmeleri anlayacakları biçimde verilmiştir. Sağlanan bilginin niteliği ve kapsamı, varsayımın ve diğer koşulların niteliğine göre değişir. Bir işletme tarafından yapılan açıklamaların örnekleri şöyledir:

(a) Varsayımın veya diğer tahmin belirsizliğinin niteliği;

(b) Defter değerlerinin hesaplanmalarının altında yatan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri;

(c) Etkilenen varlıkların ve borçların defter değerleri açısından, izleyen yılda belirsizliklerin beklenen çözümleri ve olası sonuçların kapsamı ve

(d) Eğer belirsizlikler çözümlenmemişse, bu varlıklar ve borçlarla ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin açıklaması.

130 125 inci Paragraftaki açıklamaları yapmak için bütçe bilgilerini veya öngörüleri açıklamak gerekli değildir.

131 Temel varsayımın veya raporlama dönemi sonundaki *(bilanço tarihindeki)* tahmin belirsizliğinin diğer bir temel kaynağının muhtemel etkilerinin boyutunu açıklamak bazen mümkün olmayabilir. Böyle durumlarda, mevcut bilgiye dayanarak izleyen mali yılda varsayımlardan farklı sonuçların çıkmasının etkilenen varlık veya borcun defter değerinde önemli düzeltmeler gerektireceğinin çok muhtemel olduğunu açıklar. İşletme, ne olursa olsun varsayımdan etkilenen belli varlık veya borcun (veya varlık veya borç sınıflarının) niteliğini ve defter değerini açıklar.

132. 122 inci Paragrafta yapılan, işletmenin muhasebe politikalarının uygulanması sırasındaki yönetimin yaptığı değerlendirmelerin açıklanmasının, 125 inci Paragrafta açıklanan tahmin belirsizliklerinin temel kaynaklarıyla bir ilgisi yoktur.

133. 125 inci Paragraf tarafından açıklanması öngörülecek olan bazı varsayımların açıklanması diğer TFRS'lerce öngörülmüştür. Örneğin, TMS 37, belli koşullarda karşılık gruplarını etkileyen gelecekteki olaylarla ilgili temel varsayımların açıklanmasını öngörür. "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" Standardı gerçeğe uygun değerleriyle gösterilen finansal varlıkların ve finansal borçların gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünde kullanılan önemli varsayımların (değerleme yöntemleri ve girdileri de içeren) açıklanmasını öngörür.

Sermaye

134. İşletme, işletmenin sermaye yönetimine ilişkin amaçlarının, politikalarının ve süreçlerinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilebilmesi amacıyla gerekli bilgileri açıklar.

135. İşletme, Paragraf 134'te yer alan hükümler çerçevesinde aşağıdaki açıklamaları yapar:

(a) Sermaye yönetimine ilişkin amaçları, politikaları ve süreçlerine ilişkin, aşağıdakileri de içeren niteliksel bilgileri:

(i) Sermaye olarak neyi yönettiği;

(ii) İşletmenin, işletme dışı nedenlerden ötürü sermaye gereksinimine ihtiyaç duyması durumunda, söz konusu gerekliliğin niteliği ve sermaye yönetim sürecine nasıl dahil edildiği;

(iii) Sermaye yönetimi ile ilgili amaçların nasıl karşılandığı.

(b) Sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin rakamsal veri özeti. Bazı işletmeler birtakım finansal borçlarını (bazı sermaye benzeri borçlar türleri gibi) sermayenin bir parçası olarak değerlendirir. Diğer işletmeler ise, sermayeyi, özkaynağın bir kısım unsurlarını içermeyen bir kalem olarak görür (nakit akış riskinden korunmasından kaynaklanan unsurlar gibi).

(c) (a) ve (b)'de bir önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler.

(d) Dönem içerisinde karşılaşılan, işletme dışı etkenlerden kaynaklanan sermaye ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığı.

(e) İşletmenin, bu tür işletme dışından kaynaklanan sermaye gereksinimlerini karşılayamamış olduğu durumlarda, bunun sonuçları.

Söz konusu açıklamalarda, işletme içerisinde kilit yönetici konumundaki personele sağlanan bilgiler esas alınır.

136. İşletme, sermayeyi farklı şekillerde yönetebilir veya farklı sermaye gereksinimleriyle karşılaşabilir. Örneğin, bir dizi farklı işletmeden oluşan büyük bir işletme, sigorta ve bankacılık alanlarında faaliyet gösteren işletmelerden oluşabilir ve söz konusu işletmeler farklı mevzuatlara tabi olarak faaliyet gösteriyor olabilir. Sermaye gereksinimleri ile sermayenin yönetim şeklinin toplu olarak gösterilmesinin yararlı bilgiler sağlamadığı veya finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sermaye kaynakları hakkında yanlış izlenimler edinmelerine yol açtığı durumlarda, karşılaşılan her bir sermaye gereksinimine ilişkin bilgiler ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır.

Özkaynağa Dayalı Finansal Araç Olarak Sınıflandırılan Satım Opsiyonu Bulunan Finansal Araçlar

136A. İşletme, özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araçlara ilişkin olarak, aşağıdaki bilgileri (başka yerde açıklama yapılmaması durumunda) dipnotlarda açıklar:

(a) Özkaynak olarak sınıflandırılan tutara ilişkin sayısal verilerin özeti,

(b) Finansal aracın hamili tarafından geri satın alımının ya da itfasının zorunlu olması durumunda, söz konusu finansal araca ilişkin geri satın alım ya da itfa yükümlülüğünün yönetimi ile ilgili olarak, önceki dönemden itibaren meydana gelen değişiklikler de dahil olmak üzere, prosedürler, politikalar ve amaçlar,

(c) Finansal araçların geri satın alımı veya itfası durumunda beklenen nakit çıkışları ve

(d) Geri satın alım veya itfa durumunda beklenen nakit çıkışlarının nasıl belirlendiğine ilişkin bilgi

Diğer Açıklamalar

137. İşletme dipnotlarda şunları açıklar:

(a) Finansal tabloların yayımlanmak için onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan ancak dönem içinde ortaklara dağıtılmış temettü olarak muhasebeleştirilmeyen temettülerin tutarı ve hisse başına tutarı ve

(b) Henüz muhasebeleştirilmemiş herhangi birikimli imtiyazlı temettü.

138. Finansal tablolarla birlikte bilgi olarak basılıp başka bir yerde açıklanmamışsa, işletme aşağıdaki hususları da açıklayacaktır:

(a) İşletmenin ikametgâhı ve yasal yapısı, şirket olarak oluştuğu ülke ve kayıtlı büronun adresi (veya eğer kayıtlı büronun olduğu yerden farklıysa, faaliyetin sürdürüldüğü esas yer);

(b) İşletmenin faaliyetlerinin ve esas çalışma alanlarının niteliklerinin açıklaması ve

(c) Ana şirketin adı ve grubun son sahibi (holding)

(d) İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi.

Geçiş ve Yürürlülük Tarih

139. "–"

139A. TMS 27 (2008 yılında yayımlanan), bu Standardın 106 ncı Paragrafını değiştirmiştir. İşletme, 1 Temmuz 2009 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde bu değişikliği uygular. İşletme, TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) Standardını daha erken bir tarihte uygularsa, bu değişiklik de o erken dönem için uygulanır. Söz konusu değişiklik geriye dönük olarak uygulanabilir.

139B. "-"

139C. "-"

139D. "-"

139E. "-"

139F. 106 ve 107 nci Paragraftaki değişiklikler ile 106A Paragrafı, 1 Ocak 2011 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 1'in 139G Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

139G. Ekim 2010'da yayımlanan "TFRS 9 *Finansal Araçlar*" Standardı ile 7, 68, 71, 82, 93, 95 ve 123 Paragrafları değiştirilmiş ve 139E Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010'da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

139H. Ekim 2011'de yayımlanan TFRS 10 ve TFRS 12 tarafından 4, 119, 123 ve 124 üncü paragraflar değiştirilmiştir. Bahsi geçen standartlar uygulandığında, söz konusu değişiklikler de uygulanır.

139I. TFRS 13, 128 ve 133 üncü paragrafları değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13 uygulandığında uygulanırlar.

139J. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin yapılan değişikliklerle bu Standardın 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ve 115 inci Paragrafları değiştirilmiş, Standarda 10A, 81A, 81B ve 82A Paragrafları eklenmiş ve Standarttan 12, 81, 83 ve 84 üncü Paragrafları silinmiştir. Söz konusu değişiklikler 30/6/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. İsteyen işletmeler bu

değişiklikleri 1/7/2012 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.

139K. "TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*" Standardı 7 nci Paragrafta yer alan diğer kapsamlı gelir tanımı ile 96 ncı Paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler, TMS 19 uygulandığında uygulanır.

139L. *2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle 10, 38 ve 41 inci Paragraflar değiştirilmiş, 39-40 ıncı Paragraflar silinmiş ve 38A-38D ile 40A-40D Paragrafları eklenmiştir. 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.

140. "-"