

TFRS 1

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/03/2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
 - Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 47 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
 4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
 5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 72 sıra no’lu,
 7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 89 sıra no’lu,
 8. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 sıra no’lu,
 9. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 126 sıra no’lu,
 10. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 128 sıra no’lu,
 11. 03/05/2009 tarih ve 27217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 146 sıra no’lu,
 12. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 160 sıra no’lu,
 13. 31/12/2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 168 sıra no’lu,
 14. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 173 sıra no’lu,
 15. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 193 sıra no’lu,
 16. 03/07/2010 tarih ve 27630 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 195 sıra no’lu,
 17. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 197 sıra no’lu,
 18. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 19. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 213 sıra no’lu,
 20. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 216 sıra no’lu,
 21. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
 22. 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu,
 23. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
 24. 11/02/2013 tarih ve 28556 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6 sıra no’lu,
 25. 12/03/2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 9 sıra no’lu,
 26. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10 sıra no’lu,
 27. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 11 sıra no’lu,
 28. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12 sıra no’lu,
 29. 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 sıra no’lu,
 30. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 38 sıra no’lu,
 31. 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 47 sıra no’lu,
 32. 29/07/2015 tarih ve 29429 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 53 sıra no’lu,
 33. 16/12/2017 tarih ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 57 sıra no’lu,
 34. 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 75 sıra no’lu,
 35. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 121 sıra no’lu
- Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- İkinci ve beşinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1, yedinci değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 23 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
 - Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3, dördüncü değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibarıyla 30/06/2009 tarihinden sonra

başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- Sekizinci ve dokuzuncu değişiklikler TFRS 5 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On birinci değişiklik, TFRS 1'in Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, altıncı, onuncu, on ikinci, on üçüncü, on dördüncü, on beşinci, on altıncı, on yedinci, on dokuzuncu, yirmi altıncı ve yirmi yedinci değişiklikler ise doğrudan TFRS 1 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, altıncı değişiklik 31/12/2007, onuncu ile on ikinci değişiklikler 30/06/2009, on üçüncü değişiklik 31/12/2009, on dördüncü ile on yedinci değişiklikler 31/12/2012, on beşinci ile on altıncı değişiklikler 30/06/2010, on dokuzuncu değişiklik 30/06/2011, yirmi altıncı ve yirmi yedinci değişiklikler 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirminci ve yirmi birinci değişiklikler yeni yayımlanan TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi ikinci değişiklik TMS 1 tarafından yapılmış olup, 30/6/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi dördüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS Yorum 20 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi beşinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 19 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi yedinci değişiklik TFRS 11'in geçiş hükümlerinde yapılan değişiklikten kaynaklanmakta olup 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Yirmi dokuzuncu değişiklik doğrudan TFRS 1 tarafından yapılmış olup 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Otuzuncu ve otuz birinci değişiklik doğrudan TFRS 1 tarafından yapılmış olup otuzuncu değişiklik 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri otuz birinci değişiklik ise 01/01/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Otuz ikinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 14 tarafından yapılmış olup 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Otuz üçüncü değişiklik TFRS 15 tarafından yapılmış olup, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Otuz dördüncü değişiklik *2014-2016 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* ve TFRS Yorum 22 tarafından yapılmış olup, söz konusu değişiklikler 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Otuz beşinci değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS 1'in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS 1'in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (<http://www.kgg.gov.tr>) ve ilgili Resmi Gazetelerden (<http://www.resmigazete.gov.tr>) ulaşabilirler.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1
(TFRS 1)
Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Amaç

1. Bu TFRS'nin amacı, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının:
 - (a) Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan,
 - (b) *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere)* göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve
 - (c) Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.

Kapsam

2. Bu TFRS;
 - (a) TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara ve
 - (b) TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, söz konusu raporların her birine uygulanır.
3. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır. Aşağıdaki koşulları sağlayan finansal tablolar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolara örnek olarak gösterilebilir:
 - (a) Aşağıdaki özellikleri taşıyan, bir önceki dönem finansal tabloları:
 - (i) TFRS'lerle hiçbir açıdan uyumlu olmayan yerel düzenlemelere (*muhasebe uygulaması açısından*) göre hazırlanan,
 - (ii) TFRS'lerle her açıdan uyum içinde olmakla birlikte TFRS'lerle açık ve koşulsuz biçimde uyumlu olduğuna dair bir açıklama içermeyen,
 - (iii) Tümü ile değil de bazı TFRS'lerle açık bir uyum içinde olduğuna dair üzerinde bir açıklamaya yer verilen,
 - (iv) Yerel düzenlemelerde hakkında özel bir düzenleme bulunmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde ilgili TFRS'lerin uygulanıp, diğerleri için ise TFRS'lerle uyumlu olmayan yerel kuralların uygulandığı veya
 - (v) TFRS'ler dışındaki düzenlemeler çerçevesinde hazırlanmakla birlikte bazı tutarların TFRS'lere göre belirlenmiş tutarlarla mutabakatına yer verilen,
 - (b) Sadece işletme içi kullanım açısından TFRS'lerle uyumlu olarak hazırlanan, buna karşın işletme sahipleri ile işletme dışı diğer kullanıcıların kullanımına sunulmamış olan finansal tablolar,
 - (c) "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardında (2008 yılında yayımlanan) belirtilen şekilde tam bir finansal tablolar seti hazırlanmaksızın, sadece konsolidasyon amaçları açısından TFRS'lerle uyumu sağlanan bir raporlama paketinde sunulan veya
 - (d) Önceki dönemlerde sunulmamış olup bu dönem ilk kez sunulmakta olan finansal tablolar.
4. Bu TFRS, işletmenin TFRS'leri ilk kez uygulaması durumunda uygulanır. Aşağıda yer verilen durumlar, TFRS'lerin ilk kez uygulanmış sayılmayacağı durumlara örnek olarak gösterilebilir:

- (a) TFRS'lere açık ve koşulsuz olarak uyulduğuna dair bir açıklamaya yer vermek suretiyle daha önce ayrı bir finansal tablo seti olarak sunulmuş bulunan finansal tabloların yerel düzenlemelere göre hazırlanmalarına son verilmesi,
- (b) Yerel düzenlemelere göre hazırlanan bir önceki yılın finansal tablolarında açık ve koşulsuz olarak TFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklamaya yer verilmesi veya
- (c) Bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda denetçiler tarafından şartlı görüş bildirilmiş olsa dahi, sözü edilen döneme ilişkin finansal tabloların TFRS'lere açık ve koşulsuz bir şekilde uygun olduğuna dair bir açıklama içermesi.
- 4A. 2 nci ve 3 üncü paragraflardaki hükümlere bağlı olmaksızın, önceki bir raporlama döneminde TFRS'leri uygulayan ancak düzenlenen en son yıllık finansal tablolarının TFRS'lerle uyumunu açık ve tam bir şekilde belirtmemiş olan bir işletme, bu TFRS'yi uygulamalı ya da TFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca geriye dönük olarak TFRS'leri uygulamalıdır.
- 4B. İşletme 4A Paragrafı uyarınca bu TFRS'yi uygulamayı tercih etmediği durumlarda da, TMS 8'deki açıklama hükümlerine ilave olarak TFRS 1'in 23A-23B Paragraflarındaki açıklama hükümlerini uygular.
5. Bu TFRS, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan bir işletme tarafından muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler için uygulanmaz. Bu değişiklikler;
- (a) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardında yer alan muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere yönelik hükümlerin ve
- (b) Diğer TFRS'lerdeki özel geçiş hükümlerinin konusuna girer.

Muhasebeleştirme ve ölçme

TFRS açılış finansal durum tablosu (*bilançosu*)

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

Muhasebe politikaları

7. TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) kullanılan muhasebe politikaları ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan dönemlerde kullanılan muhasebe politikaları birbirleriyle aynı olmalıdır. Bu muhasebe politikaları; 13-19 uncu Paragraflarda ve B-E Eklerinde belirtilen durumlar haricinde, ilk TFRS raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlükte olan TFRS'lerin tamamıyla uyumlu olmalıdır.
8. İşletmeler, TFRS'lerin daha önceki tarihlerde yürürlükte olan farklı düzenlemelerini uygulamaz. Henüz uygulanması zorunlu olmayan yeni bir TFRS, söz konusu TFRS'nin erken uygulamaya izin verdiği durumlarda uygulanabilir.

Örnek: TFRS'lerin son hallerinin tutarlı olarak uygulanması

Mevcut durum

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

Hükümlerin uygulanması

A İşletmesi;

- (a) 1 Ocak 20X4 tarihli TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) hazırlanıp sunulmasında ve

(b) 31 Aralık 20X5 tarihli finansal durum tablosunun (bilançonun) (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil), 31 Aralık 20X5 tarihinde biten yıl için düzenlenen kapsamlı gelir tablosunun, özkaynak değişim tablosunun ve nakit akış tablosunun (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil) hazırlanıp sunulmasında ve açıklamaların (20X4 yılı için karşılaştırmalı bilgiler dahil) yapılmasında,

31 Aralık 20X5 tarihi itibarıyla sona eren dönemler için yürürlükte bulunan TFRS'leri uygular.

A işletmesinin, henüz uygulanma zorunluluğu bulunmayan ancak erken uygulamaya imkan veren yeni bir TFRS'yi, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında uygulayabilme hakkı mevcuttur.

9. Diğer TFRS'lerde yer alan geçiş hükümleri, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan işletmelerin muhasebe politikalarında oluşan değişiklikler için uygulanır. Söz konusu hükümler, B-E Eklerinde belirtilen hükümler hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin TFRS'lere geçişinde uygulanmaz.
10. 13–19 uncu Paragraflar ve B-E Eklerinde açıklanan hususlar hariç olmak üzere, TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) aşağıdaki hususlara uyulur:
- (a) TFRS'ler tarafından finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm varlık ve borçlar TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılır,
- (b) TFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve borç kalemleri TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmaz,
- (c) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirli bir sınıfta muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte TFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç veya özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılır,
- (d) TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan her türlü varlık ve borcun ölçümünde TFRS'ler uygulanır.
11. Bir işletmenin TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) kullandığı muhasebe politikaları, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli finansal durum tablosundaki (*bilançosundaki*) muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bu husus nedeniyle ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, TFRS'lere geçiş tarihinden önceki olay ve işlemlerden kaynaklanır. Dolayısıyla, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, söz konusu düzeltmeler doğrudan dağıtılmamış kârlar içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) muhasebeleştirilir.
12. Bu TFRS, işletmelerin TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*), bütün TFRS'ler ile uyumlu olması ilkesine iki ayrı bölümde istisna getirmiştir:
- (a) 14 – 17 nci Paragraflar ve B Eki, diğer TFRS'lerin bazı hükümlerinin geriye dönük bir şekilde uygulanmalarına izin vermez.
- (b) C-E Ekleri, diğer TFRS'lerin bazı hükümlerinden muafiyet sağlar.

Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulanmalarına ilişkin istisnalar

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

Tahminler

14. İşletmelerin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla yaptığı tahminler, aynı tarih itibarıyla TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtan düzeltmeler sonrasında), ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.
15. Bir işletme, TFRS'lere geçiş tarihi sonrasında, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. 14 üncü Paragraf hükümleri çerçevesinde, elde edilen söz konusu bilgi, "TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar" Standardında yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilir. Örneğin, bir işletmenin TFRS'lere geçiş tarihinin 1 Ocak 20X4 olduğunu ve 15 Temmuz 20X4 tarihli yeni bir bilginin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde

31 Aralık 20X3 tarihinde yapılmış bir tahminin değiştirilmesini gerektirdiğini varsayalım. Bu işletme, söz konusu yeni bilgiyi TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtmasın (tahminlerin muhasebe politikasındaki değişikliklere göre düzeltilmesinin gerekmemesi veya tahminlerin yanlış olduğuna dair tarafsız bir delil bulunmaması koşuluyla). Bunun yanı sıra, söz konusu işletme anılan yeni bilgiyi 31 Aralık 20X4 tarihinde sona eren yıla ilişkin kâr veya zararına (veya eğer uygunsa, diğer kapsamlı gelirlerine) yansıtır.

16. İşletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinin gerektirmediği ancak TFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut koşulları yansıtır. Bu çerçevede, TFRS'lere geçiş tarihindeki piyasa fiyatlarına, faiz oranlarına veya kur değişim oranlarına ilişkin tahminler, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.
17. 14–16 ncı Paragraflar, TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) uygulanır. Söz konusu Paragraflar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir. Bu durumda, ilgili Paragraflarda TFRS'lere geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna ilişkin olarak yapılmış sayılır.

Diğer TFRS'lerden kaynaklanan muafiyetler

18. İşletmeler, C-E Eklerinde yer alan muafiyetlerden bir veya birkaçını kullanmayı seçebilirler. Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkündür.
19. “-”

Açıklama ve sunum

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

Karşılaştırmalı bilgi

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

TFRS öncesi karşılaştırmalı bilgi ve geçmiş finansal tablo verileri

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

- (a) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilginin TFRS'lere göre hazırlanmadığı açık bir şekilde belirtilir ve
- (b) TFRS'ler ile uyumlu olması için yapılması gereken ana düzeltmelerin nitelikleri dipnotlarda açıklanır. Sözü edilen düzeltmelerin sayısal karşılıklarının gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

TFRS'lere geçişle ilişkin açıklamalar

23. İşletmeler, TFRS'lere geçişle birlikte, daha önce raporlanan finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışının nasıl etkilendiğini gösterir.
- 23A. 4A Paragrafında belirtildiği üzere, önceki bir dönemde TFRS'leri uygulayan işletme aşağıdaki hususları açıklar:
 - (a) TFRS'leri uygulamayı bırakma nedenini ve

(b) TFRS'leri uygulamaya tekrar başlama nedenini.

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

Mutabakatlar

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

(a) (i) TFRS'lere geçiş tarihi ile

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

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

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

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

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

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

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

27A. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemde, muhasebe politikalarında ya da bu TFRS'de yer alan muafiyetlerin kullanımında değişiklik yapılması durumunda, 23 üncü Paragraf uyarınca TFRS'lerin ilk kez uygulandığı ara dönem finansal raporu ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar arasındaki değişiklikler açıklanır ve 24(a) ve (b) Paragrafı uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.

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

Finansal varlık veya finansal borçların sınıflanması

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

29A. D19 paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal yükümlülüğün, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal yükümlülük olarak tanımlanmasına

izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal yükümlülüklerin, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.

Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması

30. TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*), bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması durumunda (bakınız: D5 ve D7 Paragrafları), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) sözü edilen her bir kalemi için aşağıdaki bilgiler kamuoyuna açıklanır:
- (a) Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ve
 - (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

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

31. Benzer şekilde, bireysel finansal tablolarda yer alan bir bağlı ortaklıktaki, iş ortaklığındaki veya iştirakteki yatırımın TFRS açılış finansal durum tablosunda tahmini maliyet değeriyle gösterilmesi durumunda (bakınız: D15 Paragrafı), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı bireysel finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlarda açıklama yapılır:
- (a) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti TFRS'lere geçmeden önceki defter değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı,
 - (b) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti gerçeğe uygun değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı ve
 - (c) TFRS'lere geçmeden önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

Petrol ve gaz varlıkları için tahmini maliyetin kullanımı

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

Tarife Düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyetin kullanılması

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

Aşırı oranda yüksek enflasyondan sonra tahmini maliyetin kullanımı

- 31C. Aşırı oranda yüksek enflasyon nedeniyle (bakınız: D26 – D30 Paragrafları) TFRS açılış finansal durum tablosunda varlıkların ve borçların gerçeğe uygun değerle ölçülmesinin ve tahmini maliyet olarak söz konusu gerçeğe uygun değer kullanılması seçilmesi durumunda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, aşağıdaki her iki özelliğe de sahip olan geçerli para biriminin neden ve ne şekilde kullanıldığının ve söz konusu geçerli para biriminden neden ve ne şekilde vazgeçildiğinin açıklanması gerekir:
- (a) Söz konusu para birimi cinsinden ifade edilen işlemlere ve bakiyelere ilişkin güvenilir bir genel fiyat endeksine bütün işletmelerin ulaşmasının mümkün olmaması.
 - (b) Söz konusu para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasında takas edilebilirliğin söz konusu olmaması.

Ara dönem finansal raporları

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

- (a) Bir önceki yılın aynı dönemi için sunulmuş bir ara dönem finansal raporu bulunduğu durumlarda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı dönemin kapsadığı ara dönem finansal raporlarında aşağıdaki hususlara yer verilir:
- (i) Sözü edilen önceki yılın ara dönem finansal raporunda TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibarıyla TFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynak tutarının mutabakatı ve
- (ii) Sözü edilen önceki ara döneme ait toplam kapsamlı gelirin TFRS'ler ile mutabakatı (ilgili ara dönem ve yılbaşından ara dönemin sonuna kadar olan dönem için ayrı ayrı olmak üzere). Bu mutabakatın başlangıç noktası, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre söz konusu dönem için raporlanmış toplam kapsamlı gelir tutarı veya işletmenin bu tür bir rakam raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.
- (b) (a)'da yer verilen mutabakat işlemlerine ek olarak, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı ara dönemlere ilişkin olarak TMS 34'e göre hazırlanan ilk ara dönem finansal raporlarında, 24 (a) ve (b) Paragraflarında yer alan mutabakatlara (25 ve 26 ncı Paragraflardaki hükümlerde yer alan detaylarla desteklenmek suretiyle) da yer verilir. Diğer yandan, bu mutabakatlara yer verilmeyip, ilgili mutabakatları içeren yayımlanmış başka bir belgeye atıfta bulunulması da yeterlidir.
- (c) Muhasebe politikalarının ya da bu TFRS kapsamındaki muafiyetlerin kullanımının değiştirilmesi durumunda, 23 üncü Paragraf uyarınca bu değişiklikler her ara dönem finansal raporunda açıklanır ve (a) ve (b) maddeleri uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.
33. TMS 34, ara dönem finansal tablo kullanıcılarının en son yıllık finansal tablolara ulaşabileceği varsayımına dayanarak, minimum düzeyde açıklama yapılmasını gerektirir. Ancak, TMS 34 aynı zamanda, "cari ara dönemin anlaşılması için gerekli olan tüm işlem ve olayların açıklanmasını" da gerektirir. Bu nedenle, cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan en son yıllık finansal tablolarda kamuoyuna açıklanmamış olması durumunda, TFRS'lere göre hazırlanan ara dönem finansal raporlarında bu eksiklik giderilir ya da sözü edilen işlem veya olayları içeren yayımlanmış farklı bir belgeye atıfta bulunulur.

Yürürlük tarihi

34. “-”
35. TMS 23'ün (2007 yılında yayımlanan) 1/7/2009 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması durumunda, söz konusu önceki döneme ilişkin olarak bu Standardın D1 Paragrafının (n) bendi ile D23 Paragrafı da uygulanır.
36. TFRS 3'ün (2008 yılında yayımlanan) 1/7/2009 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması durumunda, söz konusu önceki döneme ilişkin olarak bu Standardın 19 uncu Paragrafı, C1 Paragrafı ve C4 Paragrafının (f) ile (g) bentleri de uygulanır.
37. TMS 27'nin (2008 yılında yayımlanan) 1/7/2009 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması durumunda, söz konusu önceki döneme ilişkin olarak bu Standardın B1 ve B7 Paragrafları da uygulanır.
38. Bu Standardın 31 inci Paragrafı, D1 Paragrafının (g) bendi ile D14 ve D15 Paragrafları, 30/6/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus, dipnotlarda açıklanır.
39. TMS 27'nin (2008 yılında yayımlanan) 1/7/2009 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması durumunda, söz konusu önceki döneme ilişkin olarak bu Standardın B7 Paragrafı da uygulanır.
- 39A. Bu Standardın 31A Paragrafı, D1 Paragrafının (c), (d) ve (l) bentlerinde yapılan değişiklikler ile D8A, D9A ve D21A Paragrafları 31/12/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.
- 39AA.[Silinmiştir]

39AB. “-”

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

39AD. *2014-2016 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle 39L, 39T paragrafları değiştirilmiş, 39D, 39F, 39AA, E3–E7 paragrafları silinmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır.

39B. [Silinmiştir]

39C Bu Standardın E3 Paragrafı 30/06/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.

39D. “-”

39E. Bu Standardın 27A, 31B ve D8B Paragrafları ile 27 ve 32 nci Paragraflarında, D1 Paragrafının (c) bendinde ve D8 Paragrafında yapılan değişiklikler 31/12/2010 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Anılan değişikliklerin daha erken bir dönemde uygulanması halinde, bu husus dipnotlarda açıklanır. TFRS’leri TFRS 1’in yürürlük tarihinden önceki dönemlerde uygulayan ya da TFRS 1’i önceki bir dönemde uygulayan işletmelerin, D8 Paragrafındaki değişikliği söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk yıllık dönemden itibaren geriye dönük olarak uygulama imkânı bulunmaktadır. D8 Paragrafının geriye dönük olarak uygulanması durumunda, bu durum dipnotlarda açıklanır.

39F “-”

39G. [Silinmiştir]

39H. B2, D1 ve D20 Paragraflarında yapılan değişiklikler ile 31C ve D26 - D30 Paragrafları 30/07/2011 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

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

39J. “TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*” Standardı D15 ve D20 paragrafları ile Ek A’da yer alan gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiş ve 19 uncu Paragrafı silmiştir. Söz konusu değişiklikler, TFRS 13 Standardı uygulandığında uygulanır.

39K. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin TMS 1’de yapılan değişiklikler ile 21 inci Paragraf değiştirilmiştir. TMS 1’de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TFRS 1’de yapılan söz konusu değişiklik de uygulanır.

39L. TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* (Mart 2013’te değiştirilen şekliyle) D1 paragrafını değiştirmiş, D10 ve D11 paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklikler, TMS 19 (Mart 2013’te değiştirilen şekliyle) uygulandığında uygulanır.

39M. TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri tarafından D32 paragrafı eklenmiş; D1 paragrafı ise değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler, TFRS Yorum 20’nin uygulanması halinde uygulanır.

39N. “TFRS 1’de *Devlet Kredileri*”ne ilişkin olarak yapılan değişikliklerle B1(f) ve B10-B12 Paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

39O. B10 ve B11 Paragrafları, TFRS 9’a atıfta bulunmaktadır. İşletmenin TFRS 1’i uyguladığı ancak TFRS 9’u henüz uygulamadığı durumda, B10 ve B11 Paragraflarında TFRS 9’a yapılan atıflar “TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*” Standardına yapılmış sayılır.

39P. *2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle 4A-4B ve 23A-23B 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.

- 39Q. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle D23 Paragrafı 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.
- 39R. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 21 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.
- 39S. *Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi* (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D31 paragrafı değiştirilmiştir. İşletme, söz konusu değişikliği TFRS 11’i (2013’te değişen şekliyle) uyguladığında uygular.
- 39T. *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D16 ve D17 paragrafları ile Ek C değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. *Yatırım İşletmeleri* değişikliğinin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, aynı zamanda *Yatırım İşletmeleri*’nde yer alan tüm değişiklikler de uygulanır.
- 39U. [Silinmiştir]
- 39V TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları D8B paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik 1/1/2016 tarihi veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. TFRS 14’ün erken uygulanması durumunda, bu değişiklik söz konusu dönem için uygulanır.
- 39W *Müşterek Faaliyetlerde Edinilen Payların Muhasebeleştirilmesi* değişikliğiyle (TFRS 11’e ilişkin değişiklik) bu Standardın C5 paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 11’e ilişkin söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, C5 paragrafına ilişkin değişiklik de erken uygulanır.
- 39X. TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, D1 paragrafını değiştirmiş, D24 paragrafını ve başlığını yürürlükten kaldırmış ve D34-D35 paragraflarını ve başlıklarını eklemiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 39Y. TFRS 9 *Finansal Araçlar* (2017 Sürümü), 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ve D20 paragraflarını değiştirmiş, 39B, 39G ve 39U paragraflarını silmiş ve 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ve E2 paragraflarını eklemiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 39Z. “*Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi*” (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle D14 paragrafı değiştirilmiş ve D15A paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.

TFRS 1’in (2006 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması

40. “-”

Ek A

Terimlere ilişkin açıklamalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

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

Ek B

Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

B1. İşletme aşağıdaki istisnaları uygular:

- (a) Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması (B2 ve B3 paragrafları),
- (b) Korunma muhasebesi (B4 - B6 paragrafları),
- (c) Kontrol gücü olmayan paylar (B7 paragrafı),
- (d) Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü (B8 - B8C paragrafları),
- (e) Finansal varlıkların değer düşüklüğü (B8D - B8G paragrafları),
- (f) Saklı türev ürünler (B9 paragrafı) ve
- (g) Devlet kredileri (B10-B12 paragrafları).

Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması

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

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

Korunma muhasebesi

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

- (a) Tüm türev araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer ve
- (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülükmiş gibi raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş tüm kazanç ve kayıpları iptal eder.

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

B6. TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte bir işlemin, TFRS 9'da yer alan korunma muhasebesine ilişkin şartları taşımayan bir korunma işlemi kapsamında tanımlanması durumunda, korunma muhasebesine son verilmesi amacıyla TFRS 9'un 6.5.6 ve 6.5.7 paragrafları uygulanır. TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleştirilen işlemler, geriye dönük olarak korunma işlemi kapsamında tanımlanamazlar.

Kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)

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

- (a) İlgili işlem sonucunda kontrol gücü olmayan paylar (azınlık paylarında) negatif bakiye dahi verse, toplam kapsamlı gelir tutarının ana ortağın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara (azınlık paylarına) ayrı ayrı dağıtılması gerektiğini belirten B94 paragrafı hükmü,
- (b) Ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesine yönelik 23 ve B93 paragrafı hükümleri ve
- (c) Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedildiği durumlarda yapılması gereken muhasebe işlemlerine ilişkin B97-B99 paragraflarında yer verilen hükümler ile “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardının 8A paragrafındaki hüküm.

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

Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü

- B8. Bir finansal varlığın TFRS 9’un 4.1.2 ya da 4.1.2A paragraflarındaki şartları sağlayıp sağlamadığı, TFRS’lere geçiş tarihinde geçerli olan durum ve şartlar dikkate alınarak değerlendirilir.
- B8A. TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, TFRS 9’un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarına göre paranın değiştirilmiş zaman değeri unsurunun değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, TFRS 9’un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarında yer alan paranın zaman değeri unsurunun değiştirilmesine ilişkin hükümleri göz önünde bulundurmadan, TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak değerlendirilir. (Bu durumda işletme, TFRS 7’nin 42R paragrafını da uygular ancak TFRS 9’un 7.2.4 paragrafına yapılan atıflar TFRS 7’nin 42R paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS’lere geçiş tarihini ifade eder).
- B8B. TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, erken ödeme özelliğinin gerçeğe uygun değerinin TFRS 9’un B4.1.12(c) paragrafına göre önemsiz olup olmadığının değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, erken ödeme özelliğine ilişkin TFRS 9’un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliğine ilişkin istisnayı göz önünde bulundurmadan TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartları dikkate alınarak değerlendirilir. (Bu durumda işletme TFRS 7’nin 42S paragrafını da uygular ancak TFRS 9’un 7.2.5 paragrafına yapılan atıflar, TFRS 7’nin 42S paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS’lere geçiş tarihini ifade eder).
- B8C. TFRS 9’da yer alan etkin faiz yönteminin geriye dönük olarak uygulanabilir olmaması durumunda (TMS 8’de tanımlandığı şekilde), finansal varlığın veya yükümlülüğün TFRS’lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri, finansal varlığın TFRS’lere geçiş tarihindeki yeni brüt defter değeri veya finansal yükümlülüğün TFRS’lere geçiş tarihindeki yeni itfa edilmiş maliyetidir.

Finansal varlıklarda değer düşüklüğü

- B8D. TFRS 9’un 5.5 Bölümünde yer alan değer düşüklüğüne ilişkin hükümler, B8E–B8G ve E1–E2 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygulanır.
- B8E. TFRS’lere geçiş tarihinde, finansal aracın ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki (veya kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmeleri için TFRS 9’un 5.5.6 paragrafına göre geri dönülemez bir taahhüde taraf olunan tarihteki) kredi riskinin belirlenmesinde aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan elde edilebilen, makul ve desteklenebilir bilgiler kullanılır ve bu kredi riski, TFRS’lere geçiş tarihindeki kredi riski ile karşılaştırılır (ayrıca bakınız: TFRS 9’un B7.2.2–B7.2.3 paragrafları).
- B8F. İlk defa finansal tablolara alma tarihinden itibaren kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığı belirlenirken aşağıdakiler uygulanabilir:
 - (a) TFRS 9’un 5.5.10 ve B5.5.22 - B5.5.24 paragraflarında yer alan hükümler ve

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

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

Saklı türev ürünler

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

Devlet kredileri

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

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

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

Ek C

İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler

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

- C1. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 3'ü geriye dönük olarak geçmiş işletme birleşmeleri (TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) için uygulamayı tercih etmeyebilir. Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin herhangi bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlediği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmelerini de yeniden düzenlemesi ve aynı tarihten itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir. Örneğin, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, 30 Haziran 20X6 tarihinde gerçekleşen bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi durumunda, 30 Haziran 20X6 ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında gerçekleşen tüm işletme birleşmelerini de TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi gerekir. Ayrıca işletmenin 30 Haziran 20X6 tarihinden itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir.
- C2. "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Standardının, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerine geriye dönük olarak uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. TMS 21'in gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ile şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanmadığı durumlarda, bunlar, edinilen işletmenin varlık ve borçları olarak değil, işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, söz konusu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, ya işletmenin geçerli para birimi üzerinden halihazırda gösterilmiş durumdadırlar ya da TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde öngörülen döviz kurları kullanılmak suretiyle raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemi niteliğindedirler.
- C3. TMS 21'in işletme birleşmelerinden kaynaklanan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ve şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanması durumunda, söz konusu Standart:
- TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinin tamamı veya
 - Yukarıda yer verilen C1 Paragrafı çerçevesinde, TFRS 3 ile uyum sağlanması amacıyla yeniden ifade edilen işletme birleşmelerinin tümü için uygulanmalıdır.
- C4. TFRS 3'ün geçmiş tarihli bir işletme birleşmesine geriye dönük olarak uygulanmaması durumunda, söz konusu birleşmeyle ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar:
- TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu sınıflandırmayı (edinen işletme açısından elde etme, edinilen işletme açısından ters birleşme ya da çıkarların birleştirilmesi olarak) devam ettirir.
 - TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, aşağıdakiler haricinde, geçmiş tarihli işletme birleşmesi sonucunda edinilmiş veya üstlenilmiş olduğu varlık ve borçların tamamını TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla finansal tablolarına yansıtır:
 - TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmış bulunan bazı finansal varlık ve borçlar (bakınız: B2 Paragrafı) ile
 - Önceki muhasebe ilkelerine göre, edinen işletmenin konsolide finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmayan ve TFRS'lere göre edinilen işletmenin bireysel finansal durum tablosuna (*bilançoda*) yansıtılma kriterlerini de taşımayan varlık (şerefiye dahil) ve borçlar (bakınız: C4 (f)–(i)).Anılan işlemler sonucunda ortaya çıkan değişimler, daha önce şerefiye içinde değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlığa yönelik işlemlerden kaynaklanmadıkça, dağıtılmamış kârlar hesabında (veya uygunsa başka bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilir (bakınız: C4 (g) (i)).
- TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer almakla birlikte TFRS'lere göre varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilme koşullarını taşımayan kalemlere TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer verilmez. Bu hükmün uygulanması sonucunda ortaya çıkan değişiklikler için aşağıdaki işlemler yapılır:

- (i) Geçmiş tarihli bir işletme birleşmesinin edinim olarak sınıflandırılmış olduğu ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmiş bulunduğu durumlarda, söz konusu kalem (ve varsa ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan paylar) şerefiyenin bir parçası olarak yeniden sınıflandırılır. TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin doğrudan özkaynaklardan indirilmiş olması durumunda bu hüküm uygulanmaz (bu durumda, bakınız: C4 (g) (i) ve C4 (i)).
- (ii) Diğer tüm değişiklikler, dağıtılmamış kârlar hesabında muhasebeleştirilir.¹
- (d) TFRS'ler, bazı varlık ve borçların ilk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlerinin, gerçeğe uygun değer gibi, bunların orijinal maliyetlerini esas almayan yöntemlerle ölçümünü gerektirir. Söz konusu varlık ve borçlar, geçmiş bir tarihte gerçekleşen işletme birleşmesinde edinilmiş veya yüklenilmiş dahi olsalar, TFRS açılış finansal durum tablolarında (*bilançolarında*) bu yöntemlerle ölçülürler. Bunun sonucunda ilgili kalemlerin defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye düzeltilerek değil, birikmiş kârlar (veya uygunsa, başka bir özkaynak kalemi) düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilir.
- (e) Birleşme işleminden hemen sonra TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre kayıtlara yansıtılan, birleşme sonucunda edinilen varlık ve borçların defter değerleri, TFRS'lere göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki tahmini maliyetleri olarak dikkate alınır. Eğer TFRS'ler bu varlık ve borçların ileriki tarihlerde maliyet esasına göre ölçümünü öngörüyorsa, söz konusu tahmini maliyet, işletme birleşmesi tarihinden itibaren, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturur.
- (f) Geçmişteki bir işletme birleşmesi sonucunda edinilen varlıklar ya da üstlenilen borçlardan TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilmemiş olanların, TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) tahmini maliyetleri sıfır olarak kabul edilemez. Edinen işletme, bu varlık ve borçları, konsolide finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) TFRS'lerin edinilen işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yansıtılmasını öngördüğü şekilde muhasebeleştirir ve ölçer. Örneğin, edinen işletme, geçmişteki bir işletme birleşmesinde edindiği finansal kiralama, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için aktifleştirmeyse, konsolide finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) aktifleştirmelidir. Zira, TMS 17'ye göre edinilen işletmenin, söz konusu kiralama, TFRS finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) aktifleştirmiş olması gerekirdi. Aynı şekilde, edinen işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan koşullu borçları TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için muhasebeleştirmeyse, söz konusu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı edinilen işletme açısından aksini öngörmedikçe, geçiş tarihi itibarıyla kayıtlara yansıtılır. Tam tersi, bir varlık ya da borç, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyede muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte ilgili kalemin TFRS 3'e göre ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, TFRS'ler edinilen işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer almasını öngörmediği takdirde, söz konusu varlık ya da borç şerefiye içinde yer almaya devam eder.
- (g) TFRS açılış finansal durum tablosundaki (*bilançosundaki*) şerefiyenin defter değeri, önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen ve TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla kayıtlarda yer alan şerefiyenin, aşağıdaki işlemlere göre düzeltilmiş defter değeri olarak dikkate alınır.
- (i) C4(c)(i) Paragrafındaki koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmiş bir kalemin yeniden sınıflandırılması durumunda, şerefiyenin defter değeri artırılır. Benzer şekilde, C4 (f) Paragrafında belirtilen koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin içinde gösterilen bir maddi olmayan duran varlığın ayrı bir kalem

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

olarak muhasebeleştirildiği durumda, şerefiyenin defter değeri azaltılır (ve mevcutsa, ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) da düzeltilir).

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

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

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

(ii) Şerefiyenin önceki itfa tutarlarının düzeltilmesi,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ek D

Diğer TFRS'lerden muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

- D1. Aşağıdaki konularda sağlanan muafiyetlerden birinin veya daha fazlasının kullanılması mümkündür:
- (a) Hisse bazlı ödeme işlemleri (D2 ve D3 Paragrafları),
 - (b) Sigorta sözleşmeleri (D4 Paragrafı)
 - (c) Tahmini maliyet (D5-D8B Paragrafları)
 - (d) Kiralama işlemleri (D9 ve D9A Paragrafları),
 - (e) “-”
 - (f) Birikimli çevrim farkları (D12 ve D13 Paragrafları),
 - (g) Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar (D14 ve D15 Paragrafları),
 - (h) Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar (D16 ve D17 Paragrafları),
 - (i) Bileşik finansal araçlar (D18 Paragrafı),
 - (j) Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlaması (D19-D19C paragrafları),
 - (k) Finansal varlık veya yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü (D20 paragrafı),
 - (l) Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin hükümler (D21 ve D21A paragrafları),
 - (m) TFRS Yorum 12'ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar (D22 paragrafı),
 - (n) Borçlanma maliyetleri (D23 paragrafı),
 - (o) Müşterilerden varlık transferleri (D24 paragrafı),
 - (p) Finansal yükümlülüklerin özkaynak araçlarıyla ödenmesi (D25 paragrafı),
 - (q) Aşırı oranda yüksek enflasyon (D26-D30 paragrafları),
 - (r) Müşterek anlaşmalar (D31 paragrafı),
 - (s) Yüzey madenin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri (D32 paragrafı),
 - (t) Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması (D33 paragrafı),
 - (u) Hasılat (D34 ve D35 paragrafları) ve
 - (v) Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli (D36 paragrafı).

Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkün değildir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri

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

işletmelerin, TFRS 2'nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçların verilmiş hüküm ve koşullarında değişiklik yapmaları durumunda, söz konusu değişiklik TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş ise, TFRS 2'nin 26–29 uncu Paragraflarının uygulanması gerekmez.

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

Sigorta sözleşmeleri

- D4. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilirler. TFRS 4, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler için de geçerli olmak üzere, sigorta sözleşmelerine ilişkin muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere kısıtlamalar getirmektedir.

Tahmini maliyet

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

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

(a) Gerçeğe uygun değeri veya

(b) TFRS'lere göre hesaplanan maliyeti ya da amorti edilmiş maliyeti (ilgili maliyetler, örneğin genel veya özel fiyat endeksleri kullanılmak suretiyle düzeltilerek) ile açık bir benzerlik taşıması gerekmektedir.

- D7. D5 ve D6 Paragraflarında yer alan seçenekler,

(a) İşletmenin "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardında yer alan maliyet yöntemiyle muhasebeleştirildiği yatırım amaçlı gayrimenkuller ve

(b) TMS 38'de yer alan;

(i) Muhasebeleştirme (orijinal maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi dahil) ve

(ii) Yeniden değerlendirme (aktif bir piyasanın var olması dahil)

kriterlerini karşılayan maddi olmayan duran varlıklar için de aynen geçerlidir.

Bu seçenekler diğer varlık ve borçlar için kullanılamaz.

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

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

(b) Ölçüm tarihi, TFRS'lerin ilk uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemde olmak kaydıyla TFRS'lere geçiş tarihinden sonra ise, bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri, olayın meydana gelmesi durumunda tahmini maliyet olarak kullanılabilir. Bunun sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler ölçüm tarihinde doğrudan dağıtılmamış kârlarda (ya da gerektiğinde özkaynağa ilişkin başka bir sınıfta) muhasebeleştirilir. TFRS'lere geçiş tarihinde,

D5-D7 Paragraflarındaki kriterler uygulanarak tahmini maliyet belirlenir ya da bu TFRS’de yer alan diğer hükümler uyarınca varlıklar ve borçlar ölçülür.

D8A. Bazı yerel muhasebe düzenlemelerine göre, petrol ve gaz varlıklarının geliştirilmesi veya üretilmesi aşamalarında katlanılan araştırma ve geliştirme maliyetleri geniş bir coğrafi bölgede bulunan varlıkların tamamını içeren maliyet merkezlerinde muhasebeleştirilir. TFRS’leri ilk kez uygulayan ve TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca bu tür bir muhasebeleştirme yöntemi kullanan işletmeler, TFRS’lere geçiş tarihinde petrol ve gaz varlıklarını aşağıdaki esaslara dayanarak ölçmeyi seçebilir:

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

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

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

Kiralama İşlemleri

D9. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmeler, “TFRS Yorum 4: Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi” Yorumunda belirtilen geçiş hükümlerini uygulayabilirler. Dolayısıyla, bir anlaşmanın TFRS’lere geçiş tarihi itibariyle kiralama unsuru içerip içermediğine, o tarihteki olay ve koşullar esas alınarak karar verilmesi mümkündür.

D9A. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde bir anlaşmanın kiralama unsuru içerip içermediğine ilişkin olarak verdiği kararın TFRS Yorum 4 uyarınca verilen karar ile aynı fakat anılan Yorumda belirtilen tarihten farklı bir tarihte verilmiş olması halinde, işletmelerin TFRS’lere geçiş itibariyle söz konusu karar için yeniden değerlendirme yapması gerekmez. TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde bu tür bir kararın verilmesinin, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardının ve TFRS Yorum 4’ün uygulanması durumunda ulaşılabilecek sonuç ile aynı sonucu vermesi beklenir.

D10. “-”

D11. “-”

Birikimli çevrim farkları

D12. TMS 21;

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

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

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

- (a) TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının sıfır olduğu kabul edilir ve
- (b) TFRS'lere geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları, herhangi bir yurtdışı işletmenin söz konusu kabulden sonra elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya zarara dahil edilmez. Ancak, daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar

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

- (a) Maliyet bedeli üzerinden veya
- (b) TFRS 9 çerçevesinde.

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

- (a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet bedeli ya da
- (b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Bu yatırımın tahmini maliyeti:
- (i) Yatırımın, işletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri ya da
- (ii) Söz konusu tarih itibarıyla, yatırımın TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

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

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

- (a) TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, yatırımın edinimine geçmiş işletme birleşmelerine ilişkin muafiyeti (EK C) uygular.
- (b) İşletmenin ilk kez TFRS uygulayıcısı haline gelmesi, konsolide finansal tablolarından önce bireysel tabloları için söz konusuysa ve
- (i) ana ortaklığından sonraysa, işletme bireysel finansal tablolarında D16 paragrafını uygular.
- (ii) bağlı ortaklığından sonraysa, işletme bireysel finansal tablolarında D17 paragrafını uygular.

Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar

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

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

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

- (i) Bu TFRS'de yer alan muafiyetlerin, TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olan ölçümler içerdiği durumlar.
- (ii) Bağlı ortaklığın finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarının konsolide finansal tablolarda kullanılanlardan farklı olduğu durumlar. Bağlı ortaklık, muhasebe politikası olarak "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan maliyet yöntemini kullanırken, grubun yeniden değerlendirme yöntemini kullanması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

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

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

Bileşik finansal araçlar

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

Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlanması

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

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

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

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

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

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

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

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

- İlgili yükümlülük, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla TMS 37 çerçevesinde ölçülür,
- Yükümlülüğün TFRS Yorum 1 kapsamında olması durumunda, söz konusu yükümlülüğün ilk olarak ortaya çıktığı tarih itibarıyla varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekecek olan tutarı tahmin edilir. Bu tahmin, ilgili yükümlülük için anılan dönemde uygulanacak olan riske göre düzeltilmiş tarihi iskonto oran(lar)ına yönelik en iyi tahminler kullanılmak suretiyle, yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihinden ilk olarak ortaya çıktığı tarihe kadar iskonto edilmesi yoluyla yapılır.
- İlgili varlığın faydalı ömrüne yönelik güncel tahminler dikkate alınarak ve işletmenin TFRS'lere göre uygulamakta olduğu amortisman politikası kullanılarak, söz konusu tutarın TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla birikmiş amortismanı tespit edilir.

D21A.D8A(b) Paragrafında belirtilen muafiyetten (geliştirme veya üretim aşamasındaki petrol ve gaz varlıklarının TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca geniş bir coğrafi bölgede bulunan varlıkların tamamını içeren maliyet merkezlerinde muhasebeleştirilmesi) yararlanan işletmeler, D21 Paragrafını veya TFRS Yorum 1'i uygulamak yerine:

- TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri yükümlülükleri TMS 37'ye göre ölçer ve
- Bu borç tutarı ile TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde belirlenmiş borç tutarının defter değeri arasındaki farkı doğrudan dağıtılmamış kârlarda muhasebeleştirir.

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

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

Borçlanma maliyetleri

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

- Önceki GKGMİ'ye göre aktifleştirilen ve varlıkların söz konusu tarihteki defter değerine dahil edilen borçlanma maliyeti unsurlarını düzeltmez ve
- Halihazırda inşa edilmekte olan özellikli varlıklara ilişkin olarak söz konusu tarihte veya sonrasında katılan borçlanma maliyetleri de dahil olmak üzere katılan borçlanma maliyetlerini TMS 23 uyarınca muhasebeleştirir.

D24. [Silinmiştir]

Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi

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

Aşırı oranda yüksek enflasyon

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

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

- (a) Söz konusu para birimi cinsinden ifade edilen işlemlere ve bakiyelere ilişkin güvenilir bir genel fiyat endeksine bütün işletmelerin ulaşmasının mümkün olmaması.
- (b) Söz konusu para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasında takas edilebilirliğin söz konusu olmaması.

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

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

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

Müşterek anlaşmalar

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

- (a) TFRS 11'de yer alan geçiş hükümlerini uygularken, söz konusu hükümleri TFRS'ye geçiş tarihinden itibaren uygulamaya başlar.
- (b) Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçmesi durumunda, yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, söz konusu yatırım TFRS'lere geçiş tarihindeki bir yatırım olarak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Sonuçta ortaya çıkan herhangi bir değer düşüklüğü, TFRS'lere geçiş tarihindeki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir.

Açık işletme madenciliğinin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri

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

Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması

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

Hasılat

- D34. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 15'in C5 paragrafındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu paragraflarda "ilk uygulama tarihi"ne yapılan atıflar, ilk TFRS raporlama döneminin başlangıcına yapılmış sayılır. Söz konusu geçiş hükümlerini uygulamaya karar vermesi durumunda, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 15'in C6 paragrafını da uygular.
- D35. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin, sunulan en erken dönemden önce tamamlanmış olan sözleşmeler için düzeltme yapması gerekli değildir. Tamamlanmış sözleşme, işletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen mal veya hizmetlerin tamamını devrettiği sözleşmedir.

Yabancı para işlemleri ve avans bedeli

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

Ek E

TFRS'lerden kısa vadeli muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

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

Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından yeniden düzenlenmesine ilişkin hükme yönelik istisna

- E1. İşletmenin TFRS'leri ilk kez uyguladığı raporlama döneminin 1 Ocak 2019'dan önce başlaması ve işletmenin TFRS 9'u (2017 Sürümü) uygulaması durumunda, TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*'ın zorunlu kıldığı açıklamalar TFRS 9 kapsamındaki kalemlerle ilgili olduğu ölçüde, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, TFRS 7 veya TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olması gerekli değildir. Bu tür işletmeler için, TFRS'lere geçiş tarihine yapılan atıflar, sadece TFRS 7 ve TFRS 9'un (2017 Sürümü) uygulanması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin başlangıcını ifade eder.
- E2. TFRS'lere geçişin ilk yılında TFRS 7 ve TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunmayı tercih eden bir işletme:
- TFRS 9 kapsamındaki kalemler hakkındaki karşılaştırmalı bilgilere ilişkin TFRS 9'da yer alan hükümler yerine TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde yer alan hükümleri uygular.
 - Bu bilgiyi hazırlamak için kullandığı esas ile birlikte bu durumu açıklar.
 - Karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosu (diğer bir ifadeyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren finansal durum tablosu) ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin (başka bir ifadeyle, TFRS 9 (2017 Sürümü) ve TFRS 7 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönemin) başladığı tarihteki finansal durum tablosu arasındaki düzeltmeleri, muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler gibi ele alır ve TMS 8'in 28(a)-(e) ve (f)(i) paragraflarında öngörülen açıklamaları yapar. 28(f)(i) paragrafı sadece karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosunda sunulan tutara uygulanır.
 - TFRS'lerde yer alan belirli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve şartların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarında yetersiz kalması durumunda, ek açıklamaların yapılması amacıyla TMS 1'in 17(c) paragrafını uygular.

E3–E7. [Silinmiştir]