

## KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

## KURUL KARARI

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01/21462]

**Karar Tarihi:** 22.12.2023

**Konu:** KFMS 1: Finansal Tablolarda Genel Sunum ve Açıklamalar'ın (Revize) Yayımlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesi uyarınca; Katılım Finans Muhasebe Standartlarının mevzuatımıza kazandırılması amacıyla, "*KFMS 1: Finansal Tablolarda Genel Sunum ve Açıklamalar (Revize)*" in yayımlanmasına karar verilmiştir.

# Katılım Finans Muhasebe Standardı 1

## Finansal Tablolarda Genel Sunum ve

### Açıklamalar (Revize)

# Katılım Finans Muhasebe Standardı 1

## Finansal Tablolarda Genel Sunum ve Açıklamalar (Revize)

### Standardın Amacı

---

1. Kavramsal çerçevede açıklandığı üzere, kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için katılım finans kuruluşlarının (bundan sonra kuruluşlar veya KFK'lar şeklinde anılacaktır) dönemsel olarak finansal tablolar yayımlamaları gerekmektedir. Bu Standart, finansal tabloların sunumuna ilişkin genel hükümler ile finansal tabloların içeriğine yönelik asgari hükümleri belirlemenin yanı sıra katılım finans esas ve standartları uyarınca gerçeğe uygun sunumun sağlanmasına ve kuruluşun önceki dönemlere ait finansal tablolarıyla ve diğer kuruluşların finansal tablolarıyla karşılaştırılabilmesini kolaylaştıran finansal tabloların yapısına dair tavsiyeler sunar.

### Standardın Kapsamı

---

2. Bu Standart, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için katılım finans esas ve standartlarıyla uyumlu ürün ve hizmetler hakkında bilgi hazırlamak isteyen kuruluşların finansal tablolarına uygulanır. Bu kuruluşlar arasında (bu KFMS'nin ana konusunu oluşturan) katılım bankaları ve benzeri KFK'ların yanı sıra katılım sigortacılığı şirketleri, vakıf kuruluşları, katılım finans toplu yatırım programları ve bu kuruluşlarla ilişkili özel amaçlı işletmeler (ÖAİ'ler) yer almaktadır.
3. Bu Standart;
  - a. Katılım bankaları ve benzeri KFK'lar ile
  - b. Diğer tür kuruluşlariçin geçerli olan temel tablo ve açıklamaları düzenler.
4. Bu Standartta belirtilen diğer tür kuruluşlarla ilgili hükümler genel niteliklidir. Diğer tür kuruluşların her birine yönelik özel hükümler ise ilgili KFMS'lerde belirtilmektedir (Bkz. 27'nci paragraf). Ancak, ilgili KFMS'lerde rehberlik bulunmuyorsa bu Standart hükümleri söz konusu kuruluşlara da uygulanır.
5. Bu Standart, hukuki biçimi, kurulduğu ülke veya ölçeğinden bağımsız olarak, katılım finans esas ve standartlarıyla uyumlu ürün ve hizmetler için bilgi hazırlamak isteyen tüm kuruluşlara (ve işletmelere) uygulanır. Ancak, Standardın ikinci bölümü sadece katılım bankaları ve benzeri KFK'lara uygulanır.
6. Bu Standart; konsolide finansal tablolar ya da bireysel finansal tablolar sunan kuruluşlar tarafından aynı ölçüde uygulanır.
7. Bu Standart, ara dönem finansal raporlama kapsamında hazırlanan özet veya kısaltılmış finansal tabloların yapısı ve içeriğine uygulanmaz.

## Bölüm 1: Tüm Kuruluşlar için Geçerlidir

### Tanımlar

8. Bu Standardın yorumlanması ve uygulanması amacıyla aşağıdaki tanımlamalar yapılmıştır:
- a. Varlık: Geçmişteki bir işlem, diğer olay veya koşul sonucunda ortaya çıkan, kuruluşa gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen ve kuruluş tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır [Açıklama: Varlıklar, özkaynak benzeri sahipleriyle ilişkilendirilebilenleri de içerir].
  - b. Nakit ve nakit benzerleri: Yerli ve yabancı para birimi cinsinden nakit tutarları ve kuruluşun istediğinde tamamını (dayanak teşkil eden sözleşmelere göre) geri çekebileceği bankalardaki ya da diğer benzeri finans kuruluşlarındaki hesapları içerir. Nakit ve nakit benzerleri altın, gümüş ve diğer kıymetli madenleri içermez.
  - c. Kontrol: Kuruluş, bir varlığın ya da işletmenin mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilere önemli ölçüde sahip olduğunda, aşağıdaki her iki koşulu da uygun bir şekilde karşılıyorsa ilgili varlık ya da işletmeyi kontrol etmektedir:
    - i. İlgili varlık ya da işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere doğrudan maruz kalması (negatif getiri durumunda) veya bu getirilerde hak sahibi olması (pozitif getiri olması durumunda) ve
    - ii. Bu getirilere ilgili varlık ya da işletme üzerindeki gücüyle etkileyebilme imkânına sahip olması.
  - d. Gider (zarar dâhil): Finansal tabloların kapsadığı dönemde, ortaklar tarafından yapılan yatırımlar (veya ortaklara yapılan dağıtımlar) ya da özkaynak benzeri sahiplerinin yatırdığı (veya çektiği) tutarlar hariç, varlıklarda meydana gelen brüt azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen brüt artışlar veya ikisinin birleşimidir.
  - e. Tarihi maliyet: Satın alma fiyatı veya bir varlığı elde etme maliyeti ile kuruluşun maruz kaldığı diğer tüm giderlerin (gümrük vergileri ve diğer satın alma vergileri, satın alma, taşıma ve yükleme ücretleri, sigorta giderleri ve varlıkla doğrudan ilgili diğer giderler) toplamıdır.
  - f. Gelir: 17 ila 21'inci paragraflarda belirtilen hükümler dikkate alındığında, gelir:
    - i. Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin, kuruluşun bu mal veya hizmetler karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir miktarda müşteriye devri ve
    - ii. Finansal tablolarının kapsadığı dönemde kuruluşun; yatırım, alım-satım, hizmet sunumu ve yönetilen bilanço dışı varlıklara ilişkin yatırım yönetimi gibi diğer kâr amaçlı faaliyetlerisonucunda varlıklarda meydana gelen brüt artışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen brüt azalışlar veya her ikisinin bir birleşimidir.
  - g. Katılım Finans Kuruluşları (kuruluşlar veya KFK'lar): Katılım finans esas ve standartları uyarınca bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasası ve benzeri faaliyetleri gerçekleştiren ve katılım finans esas ve standartları uyarınca ürün ve hizmetler sunan geleneksel finans kuruluşlarının bireysel raporlama yapan şubelerini, bölümlerini ve pencerelerini ve bu kuruluşlarla ilişkili özel amaçlı işletmeleri (ÖAİ) de kapsayan finans kuruluşlarıdır.

- h. Yükümlülük: Kuruluşa karşı hukuken ileri sürülebilen, ekonomik kaynakların çıkışıyla sonuçlanan, özkaynak benzeri dışındaki mevcut (hukuki veya zımni) bir mükellefiyettir. Yükümlülük, geçmişteki bir işlem, diğer olay veya koşuldan kaynaklanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece geleceğe ilişkin bir taahhüt, bu tanımın amacı doğrultusunda mevcut bir mükellefiyet olarak dikkate alınmaz.
- i. Ortaklara ait özkaynaklar: Kuruluşun tüm yükümlülükleri ve özkaynak benzeri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
- j. Özkaynak benzeri: Bir kuruluş tarafından kâr paylaşımı veya katılım esasına göre yatırım amacıyla alınan fonları temsil eden finansal tablo unsurudur. Özkaynak benzeri:
- i. Özkaynağın temel özelliklerine sahiptir, yani zararın meydana gelmesi durumunda (ihmal/kusur/sözleşme şartlarının ihlali kanıtlanmadıkça) kuruluş, kaybedilen fonları fon sağlayıcılara iade etmek mecburiyetinde değildir ve fon sağlayıcılar, dayanak varlıklar veya işletmelerde kalan hakları paylaşırlar,
- ii. Bazı yükümlülük özelliklerini barındırır, yani vadesi veya itfa/tasfiye gibi bir satım opsiyonu bulunur ve
- iii. Bazı spesifik özellikleri barındırır, yani fon sağlayıcıların hakları, kuruluşun tamamı üzerinde değil, yalnızca dayanak varlıklar veya işletmeyle sınırlıdır. Bunun yanı sıra, fon sağlayıcılar yalnızca ortaklara ait özkaynaklarla ilişkilendirilen belirli haklara sahip değildir.
- k. Katılım finans esas ve standartları: Uygun olduğu ölçüde aşağıdaki hiyerarşide tanımlanan “esas ve standartları” içerir:
- i. Katılım finansa ilişkin esas ve standartlar,
- ii. Düzenleyici katılım finans esas ve standartlarının gerektirdiği ölçüde, ilgili ülkelerdeki düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanan düzenlemeler,
- iii. Merkezi Katılım Finans Danışma Kurulu kararları (mevcutsa),
- iv. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, katılım finans esas ve standartlarını içeren ilgili KFMS hükümleri ve
- v. Kuruluşun danışma komitesi tarafından verilen onaylar ve alınan kararlar.
- l. Özel Amaçlı İşletme (ÖAİ): Dar kapsamlı, belirli ya da geçici finansal amaçlara ulaşmak için oluşturulan bir tüzel kişiliktir.
- m. Sukuk: Sukukun değeri tahsil edildikten, katılım kapandıktan ve Sukukun ihraç edilme amacı için toplanan fonlar kullanıldıktan sonra maddi varlıkların, kullanım haklarının ve hizmetlerin veya belli projelerin ve özel yatırım faaliyetlerinin sahipliğine ilişkin bölünmemiş payları temsil eden eşit değere sahip sertifikalardır.
- n. Zekât: Belirli düzeyde varlığa sahip olduğunda cari yılda belirli kişilere ödenebilen bir haktır (bir Müslümanın dini sorumluluğudur). Farklı kuruluşlardaki hukuki ortama bağlı olarak, kuruluş tarafından ödenmesi gerekebilir veya paydaşların kişisel mükellefiyeti olabilir.

## **KFMS'lere uygunluk beyanı**

---

9. Finansal tablolar, finansal tabloların hazırlanmasında KFMS'lerin tamamına uyulduğunu teyit eden açık bir beyan içerir.
10. Yerel mevzuat hükümleri vb. sebeplerden dolayı KFMS'lerin tamamını uygulayamadığı durumlarda kuruluş, açık bir uygunluk beyanı veremez. Bu durumda kuruluş, KFMS'lerden önemli sapmaları ve aykırılıkları açıklar (Bkz. 29-32'nci paragraflar).

## **Finansal tablo unsurları**

---

11. Finansal tablolar; kuruluşun finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında finansa tablo kullanıcılarına ekonomik kararlar alabilmeleri için bilgi sağlar. Finansal tablolarda aşağıdaki unsurlar yer alır:

### *Varlıklar*

12. Varlık, geçmişteki bir işlem, diğer olay veya koşul sonucunda ortaya çıkan, kuruluşa gelecekte ekonomik fayda sağlaması beklenen ve kuruluş tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır [Açıklama: Varlıklar, özkaynak benzeri sahipleriyle ilişkilendirilebilenleri de içerir].

### *Yükümlülükler*

13. Yükümlülük, kuruluşa karşı hukuken ileri sürülebilen, ekonomik kaynakların çıkışıyla sonuçlanan, özkaynak benzeri dışındaki mevcut (hukuki veya zımni) bir mükellefiyettir. Yükümlülük, geçmişteki bir işlem, diğer olay veya koşuldan kaynaklanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece geleceğe ilişkin bir taahhüt, bu tanımın amacı doğrultusunda mevcut bir mükellefiyet olarak dikkate alınmaz.

### *Özkaynak benzeri*

14. Bir kuruluş tarafından kâr paylaşımı veya katılım esasına göre yatırım amacıyla alınan fonları temsil eden finansal tablo unsurudur. Özkaynak benzeri:
  - a. Özkaynağın temel özelliklerine sahiptir, yani zararın meydana gelmesi durumunda (ihmal /kusur/sözleşme şartlarının ihlali kanıtlanmadıkça) kuruluş, kaybedilen fonları fon sağlayıcılara iade etmek mecburiyetinde değildir ve fon sağlayıcılar, dayanak varlıklar veya işletmelerde kalan hakları paylaşırlar,
  - b. Bazı yükümlülük özelliklerini barındırır, yani vadesi veya itfa/tasfiye gibi bir satım opsiyonu bulunur ve
  - c. Bazı spesifik özellikleri barındırır, yani fon sağlayıcıların hakları, kuruluşun tamamı üzerinde değil, yalnızca dayanak varlıklar veya işletmeyle sınırlıdır. Bunun yanı sıra, fon sağlayıcılar yalnızca ortaklara ait özkaynaklarla ilişkilendirilen belirli haklara sahip değildir.

### *Ortaklara ait Özkaynaklar*

15. Ortaklara ait özkaynaklar, tüm yükümlülükler ve özkaynak benzeri düşüldükten sonra kuruluş varlıklarında kalan haklardır.
16. Sukuk dâhil olmak üzere, ortak mülkiyet payları dışındaki bir araç ancak ve ancak aşağıdaki

koşulların karşılanması durumunda kuruluşun defterlerinde özkaynak olarak sınıflandırılır ve muhasebeleştirilir:

- a. Araç, doğası gereği katılımcı ise yani, dayanak varlıkların veya işin risk ve getirileri araç sahipleri tarafından paylaşılıyorsa,
- b. Araç, doğası gereği kalıcı veya dönüştürülebilirse ya da bu ikisinin birleşimiye ve
- c. Araç, kuruluşun tüm yükümlülüklerine ve özkaynak benzeri araçlara tabi ise.

## Gelir

### 17. Gelir:

- a. Taahhüt edilen mal veya hizmetlerin, kuruluşun bu mal veya hizmetler karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir miktarda müşteriye devri ve
- b. Finansal tablolarının kapsadığı dönemde kuruluşun; yatırım, alım-satım, hizmet sunumu ve yönetilen bilanço dışı varlıklara ilişkin yatırım yönetimi gibi diğer kâr amaçlı faaliyetleri sonucunda varlıklarda meydana gelen brüt artışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen brüt azalışlar veya her ikisinin bir birleşimini ifade eder.

### 18. Mal veya hizmetlerin devri sonucunda elde edilen gelir, aşağıdaki beş aşamalı modele göre finansal tablolara alınır:

- a. Sözleşmenin taraflarınca onaylanmış, her bir tarafın hak ve mükellefiyetlerini, edim yükümlülüğünü<sup>1</sup> ve mal ve hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını içeren, müşteri ile yapılmış sözleşme tanımlanır.
- b. Sözleşmenin başlangıcında, müşteriye devir şekli büyük ölçüde aynı olan veya farklılık gösteren edim yükümlülükleri tanımlanır.
- c. Mal ve hizmetlerin devri karşılığında kuruluşun hak kazanmayı beklediği işlem bedeli belirlenir.
- d. Tek başına satış fiyatı veya tek başına satış fiyatının mevcut olmadığı durumlarda tahmini satış fiyatı esas alınarak işlem bedeli sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerine dağıtılır ve
- e. Kuruluş belirli bir anda veya zamana yayılı olarak edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (getirdikçe) ve kontrolü devrettiğinde (devrettikçe) elde edilen gelir finansal tablolara alınır.

### 19. Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda kuruluş, geliri zamana yayılı olarak finansal tablolara alır:

- a. Kuruluş edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda (eşanlı olarak) alıp tüketmesi,
- b. Kuruluş ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşması veya

<sup>1</sup> Edim yükümlülüğü, bir satıcının/hizmet sağlayıcının bir sözleşmede açıkça belirtilen mal veya hizmetleri devretme sorumluluğunu ifade eder ve taahhüt eden taraf için bir mükellefiyet haline gelir.

- c. Kuruluş ediminin, kuruluş için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturulması ve kuruluşun o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.
20. Kuruluş, edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmiyorsa, belirli bir anda yerine getirir.
21. Varlıklarda meydana gelen brüt artışların veya yükümlülüklerde meydana gelen brüt azalışların gelir olarak değerlendirilebilmesi için, ortakların yaptığı yatırımlardan veya ortaklara yapılan dağıtımlardan ya da özkaynak benzeri sahiplerinin yatırdığı veya çektiği tutarlardan kaynaklanmamalıdır.

#### *Giderler*

22. Giderler (zararlar dâhil); finansal tabloların kapsadığı dönemde, ortaklar tarafından yapılan yatırımlar (veya ortaklara yapılan dağıtımlar) ya da özkaynak benzeri sahiplerinin yatırdığı (veya çektiği) tutarlar hariç, varlıklarda meydana gelen brüt azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen brüt artışlar veya ikisinin birleşimidir.

#### **Tam bir finansal tablolar seti**

---

23. Tam bir finansal tablolar seti, kullanıcının ekonomik karar almasını sağlayacak çeşitli tablolardan oluşur.
24. Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:
- Finansal raporlama dönemi sonundaki finansal durum tablosu (bilanço olarak da bilinir),
  - Finansal raporlama dönemine ilişkin gelir ve diğer kapsamlı gelir tablosu (ya da gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu) (Bkz. 25'inci paragraf),
  - Finansal raporlama dönemine ilişkin özkaynak benzeriyle ilgili gelir ve dağıtım tablosu (uygulanabilir olduğu durumda<sup>2</sup>),
  - Finansal raporlama dönemine ilişkin ortaklara ait özkaynak değişim tablosu,
  - Finansal raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu,
  - Finansal raporlama dönemine ilişkin yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosu ve
  - Önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklamaları içeren dipnotlar.
25. Kuruluş, tek bir gelir ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya iki ayrı tablo olarak gelir tablosu ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir.
26. Zekât ve sadaka fonunun kaynağı ve kullanım biçimleri ile Karz fonundaki fonların kaynağı ve uygulama şekilleri finansal tablolarda ayrı bir dipnot olarak veya kuruluşun faaliyet gösterdiği ülkede geçerli genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde belirtildiği şekilde açıklanır.

<sup>2</sup> Bu Standart her zaman katılım bankaları ve benzeri katılım finans kuruluşlarına uygulanır (Bkz. 148'inci paragraf) ve varsa önemlilik, ihtiyaca uygunluk ve düzenleyici hükümlere bağlı olarak kuruluş için geçerlidir.

27. Katılım sigortacılığı, vakıf, toplu yatırım programları ve yatırım fonları gibi özel değerlendirme gerektiren kuruluşlar, finansal tablo hazırlarken kendileri ile ilgili KFMS'leri dikkate alır. Bu kuruluşlar, 24'üncü paragrafta belirtilen bazı tabloları değiştirebilir ya da ilgili KFMS hükümlerine göre ilave tablo hazırlayabilir.

### **Doğru ve gerçeğe uygun sunum**

28. Finansal tablolar; kuruluşun finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarını doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Doğru ve gerçeğe uygun sunum; varlıklar, yükümlülükler, özkaynak benzeri, gelir ve giderlerin kavramsal çerçevede belirtilen finansal tablolara alma kriterleri ve tanımlarına uygun olarak işlemler, diğer olay veya koşulların gerçeğe uygun sunumu anlamına gelmektedir.

### *Doğru ve gerçeğe uygunluğa kesin uyum*

29. Finansal tabloları KFMS'lerle uyumlu olan bir kuruluş, bu uyumu 9'uncu paragrafta açıklandığı üzere açık ve koşulsuz bir şekilde finansal tablo dipnotlarında belirtir. Eğer kuruluş yerel mevzuat hükümlerinden dolayı KFMS'lerde yer alan bazı hükümlere uyamıyorsa, 10'uncu paragraf hükümleri uyarınca söz konusu açık uyumluluk beyanında bulunmaz.
30. Kuruluş yönetiminin, herhangi bir KFMS hükmüne uyulması neticesinde finansal tablo kullanıcılarının hatalı karar almasına sebep olabilecek yanıltıcı bilgilerin ortaya çıkacağına dair bir değerlendirme yaptığı son derece nadir görülebilecek bazı durumlarda; yönetim ilgili KFMS hükmünden sapma olmasına karar verebilir.
31. 30'uncu paragrafta belirtilen sapma söz konusu olduğunda yönetim; sapmaya, uygulanan işlemlere, sunuma ve KFMS hükümlerine uyulsaydı kâr üzerinde nasıl bir etki olacağına dair değerlendirmesinin dayanağını açıklar.
32. 30'uncu paragrafta belirtilen sapma, katılım finans esas ve standartlarının herhangi birinden kaynaklı olamaz ve ilgili danışma komitesinden onay alınması gerekir.

### **Muhasebe politikaları ve tahminleri, bunlarda yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi**

#### *Muhasebe politikaları ve tahminleri*

33. Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için kuruluş yönetimi tarafından benimsenen muhasebeleştirme, değerlendirme ve ölçüme ilişkin belirli ilke, esas, teamül, kural, yöntem ve uygulamalardır. Muhasebe politikaları, 165'inci paragrafta açıklanan hiyerarşiye uygun olarak belirlenir.
34. Muhasebe tahmini, finansal tablolarda yer alan ve kesin bir ölçüm yöntemi bulunmayan bir kalem tutarının yaklaşık olarak belirlenmesidir. Muhasebe tahminleri genellikle uzman bilgisine ve mesleki muhakemeye dayanır. Muhasebe tahminine örnek olarak varlığın faydalı ömrünün veya kalıntı değerinin yaklaşık olarak belirlenmesi verilebilir.
35. Bir muhasebe politikası;
- a. KFMS'ler ile uyumlu değilse,
  - b. Katılım finans esas ve standartlarından sapıyorsa veya



c. İşlemin ekonomik niteliğini yansıtmıyorsa uygun olarak değerlendirilmez.

36. Uygun olmayan muhasebe politikasının uygulanması, muhasebe politikasının finansal tablolarda açıklanması veya finansal tablolara açıklayıcı dipnotlar eklenmesi yoluyla uygun hale getirilemez.

#### *Önemli muhasebe politikalarının açıklanması*

37. Finansal tablolar, tabloların hazırlanması ve yayımlanmasında kullanılan önemli muhasebe politikalarını kısa ve öz bir şekilde tanımlar. Muhasebe politikalarının açıklanması asgari olarak;
- Kabul görmüş alternatif muhasebe yöntemleri arasında bir seçimi yansıtan muhasebe politikaları,
  - Gelir, kazanç ve kayıpların finansal tablolara alınması için kuruluş yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikaları,
  - Değer düşüklüğü ve kredi zararlarının muhasebeleştirilmesi ve belirlenmesi için kuruluş yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile borçların kayıttan düşülmesine ilişkin politikalar,
  - Uygulanabilir olması durumunda, varlık, yükümlülük ve yönetilen varlıkların yeniden değerlendirilmesi için kuruluş yönetimi tarafından benimsenen politika, esas ve yöntemler,
  - Varlık, yükümlülük ve yatırımların yeniden değerlendirilmesinin zorunlu olmadığı durumlarda özkaynak benzeri hesapların, yönetilen bilanço dışı varlıkların veya bunların eşdeğerlerinin belirlenmesinde esas olarak tarihi maliyetin kullanılması ve
  - Kuruluş yönetimi tarafından -varsa- bağlı ortaklıkların finansal tablolarının konsolidasyonunda kullanılan politikalar.
38. Önemli muhasebe politikaları, finansal tablolarda tek bir dipnotta ve tercihen finansal tablo dipnotlarının başında açıklanır.

#### *Muhasebe politikalarında değişiklik*

39. Kuruluş yönetimi bir muhasebe politikasını değiştirmeye karar verirse, yeniden düzenleme için gereken verilerin elde edilmesinin mümkün olmaması veya verilerin elde edilemez durumda olması dışında, yeni politika, sunulan en son döneme ilişkin finansal tabloların yeniden düzenlenmesi suretiyle geriye dönük olarak uygulanır.
40. Aşağıdakiler muhasebe politikası değişikliği olarak kabul edilmez:
- İşlem, diğer olay veya koşulların özünde, geçmişteki benzer işlem ve olaylara kıyasla açıkça farklı olması nedeniyle yeni bir muhasebe politikasının benimsenmesi,
  - İlk kez meydana gelen ya da geçmişte meydana gelmiş ama önemsiz olan işlem, diğer olay ve durumlar nedeniyle yeni bir muhasebe politikasının benimsenmesi ve
  - Cari döneme ait finansal tablolardaki kalemlerin sınıflandırılmasında, önceki dönem ait finansal tablolara kıyasla değişikliklerin olması. Bununla birlikte önceki döneme ait finansal tablolardaki kalemler, karşılaştırma amacıyla sunulduğunda, cari sınıflandırmalarına uygun

şekilde yeniden sınıflandırılır

41. Önceki dönemlerden bir veya birkaçına ait finansal tabloların yeniden düzenlenmesi için gereken veriler mevcut değilse ya da bu verileri elde etmek mümkün değilse, yeniden düzenleme değiştirilmiş esasa göre yapılır.
42. Değiştirilmiş yeniden düzenleme yaklaşımında, cari dönemin ya da daha önceki bir dönemin başlangıcına ait dağıtılmamış kârlar, uygun olduğu biçimde (eldeki verilerin kapsamına göre) muhasebe politikasındaki değişikliğin yeniden düzenlenmeyen önceki dönemler üzerindeki birikimli etkisini yansıtacak şekilde yeniden düzenlenir.
43. Muhasebe politikalarında yapılan birden fazla değişikliğin etkileri birbirinden mahsup edilmez ve ayrı ayrı açıklanır.

#### *Muhasebe tahminindeki değişiklik*

44. Bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi;
  - a. Değişikliğin etkisi cari dönemle sınırlıysa, değişikliğin olduğu cari döneme,
  - b. Değişiklik cari ve gelecek dönemleri etkiliyorsa, değişikliğin olduğu cari döneme ve gelecek dönemlereyansıtılır.

#### *Önceki Dönem Finansal Tablolarındaki Hataların Düzeltilmesi*

45. Önceki dönem finansal tablolarındaki hatalar, hatalardan etkilenen önceki dönemlerin sunulmuş olan finansal tablolarının tamamının yeniden düzenlenmesi suretiyle geriye dönük olarak düzeltilir.
46. Bu tür hataların kuruluşun başkalarına karşı olan hak ve mükellefiyetlerini etkileyip etkilemediğine ilişkin açıklama yapılır.
47. Sunulan ilk dönemin başındaki dağıtılmamış kârlar, hata düzeltmesinin, sunulmamış fakat hatadan etkilenmiş olan önceki dönemler üzerindeki birikimli etkisini yansıtacak şekilde düzeltilir ve söz konusu birikimli etki uygun biçimde açıklanır.

#### *Açıklama hükümleri*

48. Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin gelecek dönemler üzerinde önemli bir etkisi olması beklendiğinde, cari dönem ya da önceki dönemler üzerinde önemli bir etkisi olmasa da söz konusu değişiklik açıklanır.
49. Aşağıdaki muhasebe değişikliklerinin niteliği ve etkileri finansal tablolarda açıklanır:
  - a. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik, aşağıdakileri içerir:
    - i. Değişikliğin tanımı ve gerekçesi,
    - ii. Değişikliğin, cari döneme ve karşılaştırma amacıyla sunulan geçmiş dönemlere ait net kâr üzerindeki etkileri ve

- iii. Karşılaştırma amacıyla sunulan ilk dönemin başlangıcına ait dağıtılmamış kârlar üzerindeki etkileri.
  - b. Muhasebe tahminindeki değişiklik, aşağıdakileri içerir:
    - i. Değişikliğin tanımı ve nedenleri ve
    - ii. Değişikliğin net gelir veya kârlar (zararlar) üzerindeki etkileri.
  - c. Önceki döneme ait bir hatanın düzeltilmesi, aşağıdakileri içerir:
    - i. Hatanın niteliği ve hatadan etkilenen önceki dönem(ler),
    - ii. Hata düzeltilmesinin hatadan etkilenen dönem(ler)e ve cari dönemdeki net gelir veya kârlar (zararlar) üzerindeki etkileri ve
    - iii. Karşılaştırma amacıyla sunulan ilk dönemin başlangıcına ait dağıtılmamış kârlar üzerindeki etkileri.
50. Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin, özkaynak benzeri hesaplarına ilişkin bir hatanın düzeltilmesinin, yatırım hesabı sahiplerinin yatırımlardan kaynaklanan kârdaki (zarardaki) payı ile cari döneme ve sunulan her bir önceki döneme ilişkin net kâr (zarar) üzerindeki etkisi açıklanır.

#### *Sözleşme hükümleri ile katılım finans esas ve standartları*

51. Muhasebe politikasındaki değişikliklerin veya bir hatanın düzeltilmesinin özkaynak benzeri hesapları ve diğer paydaşlar üzerindeki etkileri hem sözleşme hükümlerine hem de katılım finans esas ve standartlarına dayanır. Kuruluş, muhasebe politikasındaki herhangi bir değişikliğin veya bir hatanın düzeltilmesinin cari ve önceki dönemler için sırasıyla özkaynak benzeri ve ortaklara ait özkaynaklar üzerindeki etkisini açıklar.
52. 51'inci paragraf hükümleri doğrultusunda, önceki döneme ait işlem, diğer olay veya koşullar nedeniyle farklı paydaşların cari dönem bakiyelerinde meydana gelen herhangi bir değişiklik, katılım finans esas ve standartları (8(k) paragrafında belirtilen hiyerarşiye göre) ile sözleşme hükümlerine göre yapılır (Bkz. 91-97'nci paragraflar).
53. 111'inci paragraf hükümlerinin karşılandığı durumlarda kuruluş, üçüncü bir finansal durum tablosu sunar.
54. Katılım finans esas ve standartlarının bulunmadığı durumlarda yönetim, yedek oluşturarak veya yedeğe ilaveler yaparak zımnî tasfiyeyi üstlenir. Bu düzeltme, yatırımlardaki veya katılım finansman varlıklarındaki değer düşüklüğü veya zararıyla ilgili ise yönetim, yatırım riski yedeğine veya doğrudan yedekle ilişkilendirilebilenlere ilaveler yapılmasına karar verebilir. Diğer düzeltmeler ise kâr dengeleme yedeği veya mevcut diğer yedeklere ilaveler yapılabilir, bu yedekler bulunmuyorsa söz konusu düzeltmeler ilgili özkaynağa negatif bakiye olarak kaydedilir.

## Tüm Kuruluşlar için Genel Sunum

---

### Temel Bilgiler

55. Finansal tablolarda, söz konusu finansal tabloları kullanıcılar için yeterli, ihtiyaca uygun ve güvenilir hâle getirmek amacıyla gerekli olan tüm önemli bilgiler açıklanır.
56. Uygun olduğu durumlarda, finansal tablolarda kuruluş hakkında aşağıdaki bilgiler açıklanır:
  - a. Kuruluşun adı,
  - b. Kurulduğu ülke,
  - c. Kuruluş tarihi ve hukuki biçimi,
  - d. Kuruluşun merkezinin bulunduğu ve şubelerinin faaliyet gösterdiği ülke(ler) ve tercihen bu ülkelerin her birindeki toplam varlıkları,
  - e. Kuruluş sözleşmesine göre kuruluşun sunduğu başlıca finansal hizmetler ve diğer hizmetlerin listesi ile birlikte yürütmeye yetkili olduğu faaliyetlerin yapısı,
  - f. Kuruluşun, kendi finansal tablolarıyla konsolide edilip edilmemesine bakılmaksızın bağlı ortaklıklarının adları, bunların kurulduğu ülkeler, kuruluşun her bir ortaklıktaki ortaklık yüzdesi, ortaklıkların faaliyet yapısı ve uygulanabilir olması durumunda bağlı ortaklıkların finansal tablolarının kuruluşun konsolide finansal tablolarının dışında kalmasının nedenleri,
  - g. Kuruluş için geçerli olan yönetim çerçevesi ve belirlenmiş bir yönetim çerçevesi olmadığında katılım finans esas ve standartları yönetim yapısına ilişkin kısa bir özet,
  - h. Bu Standartta tanımlananlardan farklı olması durumunda, 8(k) paragrafında belirtilen hiyerarşiye uygun olarak uygulanan katılım finans esas ve standartları,
  - i. Kuruluşun faaliyetlerinin gözetiminden ve holding şirketinin gözetiminden sorumlu olan organ,
  - j. Finansal tabloları ve ilgili dipnotları içeren sayfalar ardışık olarak numaralandırılır,
  - k. Finansal tablo dipnotlarına açık ve belirgin başlıklar verilir ve finansal tablolardaki ilgili kalemlere çapraz referanslarda bulunulur,
  - l. Dipnotlara, finansal tablo içeren son sayfadan hemen sonra yer verilir ve finansal tabloları içeren her bir sayfanın altında şu ifade yer alır: “Finansal tabloların - ilâ - sayılı dipnotları, finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır”,
  - m. Finansal tablolar ve ilgili dipnotlarda sunulan tutarlar, finansal tablo kullanıcılarının anlamalarını kolaylaştıracak şekilde en yakın parasal birime (parasal tutara) yuvarlanabilir,
  - n. Kuruluşun Zekât sorumluluğu ve
  - o. Kuruluşun kurulduğu ülkedeki ve şubelerinin veya (konsolide finansal tablolar varsa) bağlı ortaklıklarının faaliyet gösterdiği diğer ülkelerdeki vergi uygulaması. Kuruluş, kurulduğu ülkede ve/veya diğer ülkelerde geçici bir vergi muafiyetinden yararlanıyorsa, geçici vergi muafiyetinin süresi ve geri kalan süresi açıklanır.

### **Zekâtın kaynakları ve kullanımına ilişkin açıklamalar<sup>3</sup>**

57. Zekâtın kaynakları ve kullanımına ilişkin açıklama, finansal tablo dipnotlarında sunulur. Bu dipnot, Zekâtın kaynakları ve kullanımının kapsadığı dönemi açıklar.
58. Bu açıklama;
- Kuruluşun Zekât yükümlülüğü ile -varsa- kuruluşun üstlendiği gönüllü yükümlülüğü ve
  - Katılım finans esas ve standartlarına göre sonraki ödemeler için bir vekil olarak müşteriler adına toplanan Zekâtı
- ayrıştırır.
59. Kuruluş tarafından dönem içerisindeki Zekât'tan ödenen tutarlar ile dönem başındaki ve sonundaki bakiyeler hakkında açıklama yapılır.

### **Sadaka fonunun kaynakları ve kullanımına ilişkin açıklamalar<sup>4</sup>**

60. Sadaka fonunun kaynakları ve kullanımına ilişkin açıklama, finansal tablo dipnotlarında sunulur. Bu dipnot, sadaka fonunun kaynakları ve kullanımının kapsadığı dönemi açıklar.
61. Aşağıdaki konular hakkında açıklama yapılır:
- Sadaka fonlarına ilişkin önemli kaynaklar,
  - Dönem boyunca kuruluşun sadaka fonundan ödediği tutarlar,
  - Dönemin başındaki ve sonundaki bakiye ve
  - Varsa- sadaka ödemelerinin kurumsal sosyal sorumluluk açısından değerlendirilmesi.
62. Kuruluş, bu mekanizmayı kendi fonlarından sadaka ödemesi yapmak için de kullanabilir. Sadaka fonunun diğer girdi kaynakları ve bunların kullanımları ayrıca açıklanır.

### **Karz fonunun kaynakları ve kullanımına ilişkin açıklamalar**

63. Karz fonunun kaynakları ve kullanımları, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Bu dipnot, Karz fonunun kaynakları ve kullanımının kapsadığı dönemi açıklar.
64. Bu dipnotlarda;
- Dönem başında mevcut olan Karz bakiyesi ve kullanılabilir fonların bakiyesi, türüne göre açıklanır.
  - Dönem içinde Karz fonuna katkı olarak verilen fon kaynakları ve tutarları, kaynaklarına göre açıklanır.
  - Dönem içindeki fon tutarları ve kullanımları, türüne göre açıklanır ve
  - Dönem sonunda mevcut olan Karz bakiyesi ve kullanılabilir fonların bakiyesi, türüne göre açıklanır.

<sup>3</sup> Fon biçiminde veya başka biçimlerde olabilir.

<sup>4</sup> Katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan gelirlere ilişkin tutar ve bakiyeleri de içerecek şekilde.

## Para Birimi

65. Geçerli para birimi, kuruluşun faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrede kullanılan para birimidir. Finansal tablolar ise finansal tablolarda kullanılan para birimi ile sunulur.
66. Finansal tabloların içeriğinden açıkça anlaşılıyorsa, ölçüm için finansal tablolarda kullanılan para birimi ayrıca açıklanır. Finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı ise kuruluş, geçerli para birimini açıklar.
67. Yabancı para cinsinden işlemler:
  - a. İlk muhasebeleştirmede, işlem tarihinde geçerli olan döviz kuru üzerinden kaydedilir ve
  - b. Sonraki ölçümde, parasal varlık ve yükümlülükler söz konusu olduğunda raporlama tarihinde geçerli olan döviz kuru üzerinden ölçülür.
68. Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir. Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise gerçeğe uygun değer in ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.
69. İlk muhasebeleştirme tarihindeki kurdan farklı bir kur kullanılarak yapılan ödemelerden veya çevrimlerinden kaynaklanan kur farkları, özkaynak benzerleri ve ortaklara ait özkaynaklar tarafından müştereken finanse edilen kalemler ile tamamen ortaklara ait özkaynaklar tarafından finanse edilen kalemler arasındaki fark ortaya konularak kuruluşun gelir tablosunda raporlanır.
70. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken kuruluşun yurtdışındaki bir işletmeye yaptığı yatırımın raporlanmasında 69'uncu paragraf hükümleri uygulanmaz. Bu tür bir yatırımdaki kazanç veya kayıplar, ilgili KFMS hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilir.

## Bölgümlere göre raporlama

71. Bölüm bilgisi; ana ortaklık, bağı ortaklık veya iştiraklerden her birinin bireysel finansal tablolarında sunulur. Ancak bir KFK'nın ya da bağı ortaklığının veya iştirakinin konsolide finansal tabloları ile ana ortaklığın bireysel finansal tabloları birlikte sunuluyorsa, bölüm bilgisi yalnızca konsolide finansal tablolar esas alınarak sunulur.
72. Faaliyet bölümü bir KFK'nın;
  - a. Gelir elde edebildiği ve gidere katlanabildiği (aynı KFK'nın diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin gelir ve giderler de dâhil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
  - b. Faaliyet sonuçları, kuruluşun karar almaya yetkili mercii ve üst yönetimden sorumlu olanları (genellikle yönetim kurulu) tarafından düzenli olarak gözden geçirilen,
  - c. Fonksiyonları ayrı bir bölüm yönetimi tarafından yönetilen ve
  - d. Hakkında ayrı finansal bilgiler mevcut olanaynılabılır bir kısımdır.
73. Büyük ölçüde benzer olmaları ve sonuçlarının ayrı ayrı açıklanmasının finansal tablo kullanıcılarına ilave bir katkı sağlamaması durumunda iki veya daha fazla bölüm birleştirilebilir.

74. Bir kuruluş;
- Bölümün gelirinin, toplam gelirin %10'u veya daha fazlası olması,
  - Bölümün sonucunun (kâr veya zarar) tüm bölümlerin ulaştığı sonuçların toplamının %10'u veya daha fazlası olması veya
  - Bölümün varlıklarının, toplam varlıkların %10'u veya daha fazlası olması
- hâlinde ayrı bölümler hakkında bilgi sunar.
75. Bir bölümün ilk kez tanımlanması veya kuruluşun bölümün tanımında bir değişikliğe sebep olacak şekilde ilgili bölümün bileşimini değiştirmesi durumunda, karşılaştırma amacıyla, karşılık gelen bilgiler sunulur ve yeniden sınıflandırılır.

#### *Bölgümlere ilişkin açıklama hükümleri*

76. Her bir raporlanabilir bölüme ilişkin gelir ve gider ile bölüm sonuçları (kâr veya zarar) açıklanır ve bunlar gelir tablosundaki başlıklara göre sınıflandırılır.
77. Her türlü olağandışı bölüm gelir veya gider kaleminin niteliği ve tutarı açıklanır.
78. Kuruluş, raporlanabilir bölümlere ilişkin sunulan bilgiler ile gelir tablosunda toplulaştırılmış bilgiler arasındaki mutabakatı açıklar.
79. Faaliyet bölümlerine ilaveten coğrafi bölüme dayalı bilgiler zaman zaman faaliyetlerin niteliğinin ve kuruluşun karşılaştığı risklerin anlaşılması için önemlidir. Bu bağlamda, tabi olunan ülke içinde ve dışında yürütölen faaliyetler veya uygun bölgesel dağılıma göre yürütölen faaliyetler gibi gerekli bilgiler sunulur.

#### **Katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan işlemler ve katılım finans esas ve standartlarına uygun olmama riski**

80. Finansal tablolarda, katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan kaynaklardan veya araçlardan elde edilmiş kazançların tutarı ve niteliği ile bu işlemlerin gerçekleştirilmesinin sebepleri açıklanır.
81. Katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan amaçlara yönelik olarak yapılan harcamaların tutarı ve niteliği de açıklanır.
82. Kuruluş, katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan kazançlardan elde edilen veya katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan harcamalar yoluyla elde edilen varlıkların nasıl elden çıkarılacağını da açıklar.
83. Kuruluş, katılım finans esas ve standartlarına uygun olmayan bu faaliyetler içerisinde sadaka fonu için ayrılan tutarı katılım finans esas ve standartlarına uygun biçimde açıklar (Bkz. 60-62'nci paragraflar).
84. Kuruluş ayrıca, 80-83'üncü paragraflarında belirtilen açıklamaları dikkate alarak, katılım finans esas ve standartlarına uygun olmama riskinin önemli yönlerini ve bu riskin azaltılması için uygulanacak teknikleri belirler ve açıklar.

### **Varlıkların sınıflandırılması**

85. Finansal tablolarda, varlıkların finansal durum tablosu tarihinden itibaren vadelerine ve nakde çevrilmelerinin beklendiği tarihe kadar olan sürelerle göre sınıflandırılması açıklanır.
86. Kuruluş, finansal tabloların sunumunda nakit ve diğer varlıklar arasında ayırım yapar. Kuruluş diğer varlıklar için vade veya dönüşüm sürelerini tutarlı bir biçimde kullanır. Vade sürelerindeki her türlü değişiklik de açıklanır.

### **Bloke hesaplar**

87. Kuruluşun diğer işletmelerde bloke hesap olarak tutmak zorunlu olduğu tutarlar finansal tablolarda açıklanır.
88. Finansal durum tablosu tarihi itibarıyla yabancı para cinsinden net varlıklar (net yükümlülükler) yabancı para türüne göre finansal tablolarda açıklanır.

### **Şarta bağlı olaylar ve taahhütler**

89. Finansal raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan teminat mektubu, akreditif veya benzer araçların ihracından kaynaklananlar dâhil olmak üzere şarta bağlı olaylar finansal tablolarda açıklanır.
90. Finansal durum tablosu tarihi itibarıyla kuruluşun önemli bir maliyet veya cezaya katlanmaksızın iptal edemeyeceği mevcut önemli finansal taahhütlerinin niteliği ve tutarı finansal tablolarda açıklanır.

### **Raporlama döneminden sonraki olaylar**

91. Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal durum tablosu tarihi ile finansal tabloların onaylandığı tarih arasında meydana gelen olaylar ve koşullardaki değişikliklerdir.
92. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, finansal durum tablosu tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal durum tablosu tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.
93. Kuruluş, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayları finansal tablolarına yansıtma için gerekli olan düzeltmeleri yapar.
94. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, finansal durum tablosu tarihinden sonra ortaya çıkan ve finansal durum tablosu tarihi itibarıyla mevcut olmayan durumları teyit eden olaylardır.
95. Kuruluş, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayları yansıtma amacıyla finansal tablolarına almış olduğu tutarlarda herhangi bir düzeltme yapmaz.
96. Finansal tablolarda, özkaynaklar ile özkaynak benzeri için ayrı ayrı belirlenen etkisiyle birlikte yönetim tarafından düzeltme gerektiren olay olarak değerlendirilen raporlama döneminden sonraki olaylar açıklanır.



97. Raporlama döneminden sonraki olaylara ilişkin açıklamalar, düzenleyici ve denetleyici kurumlar tarafından uygulanan düzenleyici hükümler dikkatle değerlendirildikten sonra yapılır.

### **Kısıtlanmış veya ipotekli varlıklar**

98. Belirli bir kullanım için kısıtlanmış (ipotekli) ya da kuruluşun mükellefiyetleri için teminat olarak gösterilen varlıkların niteliği ve tutarı finansal tablolarda açıklanır.

### **İlişkili taraf işlemleri**

99. Bir grup içerisindeki diğer işletmelerle olan ilişkili taraf işlemleri, mevcut bakiyeler ve diğer taahhütler kuruluşun finansal tablolarında açıklanır. Bir kuruluşun en iyi uygulamalar ve ülke mevzuatına uygun olarak ilişkili tarafları belirlemeye yönelik uygun bir politikası olmalıdır.
100. İlişkili taraflar aşağıdakileri ifade eder:
- Kuruluşun yönetim kurulu üyeleri (ve/veya üst yönetimden sorumlu olanlar), danışma komitesi üyeleri ve bu komitenin üst düzey yöneticileri,
  - 100(a) paragrafında belirtilenlerin çekirdek ailesi (eşi ve bakmakla yükümlü olduğu çocukları) ve yakın ailesi (anne-babası, bakmakla yükümlü olmadığı çocukları, kardeşleri ve bakmakla yükümlü olduğu diğer akrabaları),
  - Kuruluşun (ana ortaklık dâhil) oy haklarının önemli bir kısmına doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan gerçek kişi veya gerçek kişinin çekirdek ya da yakın aile üyeleri veyahut işletme,
  - 100'üncü paragrafın (a), (b) veya (c) bentlerinde tanımlanan herhangi bir kişinin veya kuruluşun doğrudan veya dolaylı olarak oy haklarının önemli kısmına sahip olduğu ya da yönetim kurulu üyesi olduğu işletmeler,
  - Kuruluşun diğer bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortaklıkları ve
  - Kuruluşun, faaliyetlerini etkileme imkânı veren oy haklarının yeterli bir kısmına doğrudan ya da dolaylı olarak sahip olduğu işletme.

### *İlişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalar*

101. Kuruluş, dünyadaki en iyi uygulamalara ve ülke mevzuata uygun olarak ilişkili taraflarla gerçekleştirdiği önemli işlemlere ilişkin yeterli açıklamaları yapar.
102. İlişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalar aşağıdakileri içerir:
- Kuruluş ve ilişkili taraf arasındaki ilişkinin niteliği,
  - Dönem içerisinde ilişkili tarafla yapılan işlemlerin niteliği ve tutarı ve
  - Finansal durum tablosu tarihi itibarıyla ilişkili taraftan alacakların ve ilişkili tarafa borçların bakiyesi.
103. Devletin kontrolü, ortak kontrolü veya önemli etkisi altında olan bir kuruluşun vergi, para cezası ve ceza ödemesi gibi normal iş akışı kapsamında yapmak zorunda olduğu işlemler hakkında ilave açıklama yapmasına gerek yoktur.

## **İşletmenin sürekliliği**

104. Yönetimin kuruluşu tasfiye etme veya kuruluşun ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece kuruluş, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar.
105. Kuruluş yönetimi her raporlama dönemi sonunda işletmenin sürekliliği kabiliyetini değerlendirir. Bu değerlendirme, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay için mevcut tüm bilgiler kullanılarak yapılır.
106. Yönetim işletmenin sürekliliği kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizlikler olduğunu değerlendirdiğinde, söz konusu belirsizlikler açıklanır.
107. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmaması durumunda, bu durum gerekçesi ile birlikte açıklanır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan alternatif esas da açıklanır.
108. Kârlı faaliyetler yürüttüğü ve tüm mükellefiyetlerini yerine getirmek için finansal kaynaklara kolay ulaştığı bir geçmişinin olması durumunda kuruluş yönetimi, ayrıntılı analiz yapmamaya karar verebilir.

## **Karşılaştırmalı bilgiler**

109. Kuruluş, asgari olarak bir önceki döneme ait bilgileri içerecek şekilde karşılaştırmalı bilgileri finansal tablolarında sunar. Yayımlanan finansal tablolardaki sunum yöntemleri ve açıklamalar; kullanıcıya, cari dönem ve önceki dönem arasında kuruluşun finansal durumunda, faaliyet sonuçlarında, nakit akışlarında görülen fiili değişiklikler ile yönetilen bilanço dışı varlıklarda görülen değişiklikleri birbirinden ayırt etme imkânı sağlar.
110. Asgari olarak iki ardışık döneme ilişkin bilgiler 24'üncü paragrafta belirtilen finansal tabloların her birinde sunulur.
111. Kuruluş aşağıdaki durumlarda, 110'uncu paragrafta belirtilen iki döneme ait finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:
  - a. Finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapmak veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırmak için bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanması ve
  - b. Geriye dönük uygulamanın, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosundaki bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olması.

## Tüm kuruluşların temel tablolarındaki sunum ve açıklamalar

112. Finansal tablolar kuruluşun finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışını gerçeğe uygun bir biçimde sunar. Bu bölüm tüm kuruluşların temel tablolarında yer alması öngörülen sunum ve açıklama hükümlerini içerirken, ikinci bölüm katılım bankaları ve benzeri katılım finans kuruluşları tarafından yapılacak özel/ilave açıklamaları düzenler.

### Finansal durum tablosu

113. Finansal durum tablosu hazırlanırken;
- Finansal durum tablosunun tarihi tablo üzerinde açıklanır,
  - Finansal durum tablosu içerisinde kuruluşun varlıkları, yükümlülükleri, (uygulanabilir olması durumunda) özkaynak benzerleri ve ortaklara ait özkaynakları yer alır,
  - Netleştirmeye ilgili bir KFMS hükmü, katılım finans esas ve standardı ya da hukuki bir hak olmaması hâlinde; varlıklar yükümlülüklerle, yükümlülükler de varlıklarla netleştirilmez,
  - Varlıklar, yükümlülükler, (uygulanabilir olması durumunda) özkaynak benzerleri ya da ortaklara ait özkaynaklara ait önemli kalemler finansal durum tablosunda birleştirilmez,
  - Beklenen zararları veya değer düşüklüğünü karşılamak için ayrılan herhangi bir karşılık varsa bunların tutarı açıklanır,
  - Varlık ve yükümlülükler niteliğine göre daha iyi anlaşılması için gruplandırılır ve bu gruplandırmalar her bir grubun likiditesine göre sıralanarak finansal durum tablosunda sunulur,
  - Finansal durum tablosunda; varlıklar, yükümlülükler, özkaynak benzerleri ve ortaklara ait özkaynakların alt toplamları sunulur ve
  - Varlık ve yükümlülükler, ülkedeki düzenleyici kurum zorunlu tutuyorsa veya ülkedeki uygulamalar o yönde ise kısa ve uzun vadeli olarak sınıflandırılır.
114. Ortaklara ait özkaynaklar ve özkaynak benzerleri tarafından ortak finanse edilen ve münferiden ortaklara ait özkaynaklar tarafından finanse edilen varlıklar için ayrı açıklamalara yer verilme suretiyle aşağıdaki varlıklara ilişkin olarak finansal durum tablosunda veya finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılır:
- Nakit bakiyesi, eldeki nakit ile bankalardaki nakit bakiyesi şeklinde ayrıştırılır,
  - Ticari alacaklar; Murâbaha, Selem, İstisnâ ve diğer alacaklar gibi ürünler şeklinde ayrıştırılır,
  - İcâre Müntehiye Bittemlik, icâre varlıkları ve icâre alacakları şeklinde ayrıştırılır,
  - Mudârebe, kalıcı ve devam eden Müşâreke, azalan Müşâreke ile yatırım vekâleti (EI-Vekâle Bi'l İstithmar) arasında ayırım yapılarak sunulan katılımçı yatırımlar,
  - İştiraklerdeki ve ortak girişimlerdeki yatırımlar,
  - Gayrimenkul yatırımları,
  - Sukuk, pay ve diğer menkul kıymetlere yapılan yatırımlar (itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen, gerçeğe uygun değer değişimi özkaynağa yansıtılarak ölçülen veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen şekilde ayrıştırılarak uygun açıklama

- yapılır),
- h. Gelecekte teslim edilmek üzere edinilen varlıklar,
  - i. Önemli türleri ve ilgili birikmiş amortisman açıklamaları ile birlikte maddi duran varlıklar,
  - j. Kullanım hakkı varlığı,
  - k. Maddi olmayan duran varlıklar ve
  - l. Önemli türleri ve açıklamaları ile birlikte diğer varlıklar.
115. Bir varlığın net gerçekleşebilir değeri varlığın defter değerinden düşükse açıklanır. Bununla birlikte, değer düşüklüğü ve beklenen zararlar makul olarak ölçülebilir olduğu zaman finansal tablolara alınır.
116. Finansal durum tablosunda varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilmesi durumunda, varlıkların tarihi maliyeti ya da yükümlülüklerin tarihi tutarları açıklanır.
117. Değer düşüklüğü karşılığının ve kredi zararları karşılığının dönem içindeki hareketi aşağıdaki şekilde açıklanır:
- a. Dönem içinde gelir tablosuna yansıtılan karşılıklar,
  - b. Dönem içinde kayıttan düşülen alacaklar,
  - c. Daha önce kayıttan düşülen ancak dönem içinde tahsil edilen alacaklar ve
  - d. Değer düşüklüğü ve kredi zararları için ayrılan karşılıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki bakiyesi.
118. Aşağıdaki yükümlülükler finansal durum tablosu ya da finansal tablo dipnotlarında açıklanır:
- a. Diğer taraflara borçlar,
  - b. Yükümlülük türündeki Sukuk ve
  - c. Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, karşılıklar, tahakkuklar ve diğer yükümlülükler:
    - i. Açıklanmış fakat dağıtılmamış kârlar,
    - ii. Zekât yükümlülüğü, hukuki ve isteğe bağlı yükümlülükler şeklinde ayrıştırılır,
    - iii. Ödenecek vergiler, cari ve ertelenmiş dönemler şeklinde ayrıştırılır ve
    - iv. Diğer borçlar.
119. Konsolide finansal durum tablosunda kontrol gücü olmayan paylar ortaklara ait özkaynaklardan sonra ayrı bir kalem olarak açıklanır.
120. Finansal durum tablosu veya finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:
- a. Kayıtlı, taahhüt edilen ve ödenmiş sermaye,
  - b. Kayıtlı pay sayısı, ihraç edilen pay sayısı, dolaşımdaki pay sayısı, pay başına itibari değer ve ihraç edilen paylara ilişkin primler,

- c. Dönem başındaki ve sonundaki yasal yedekler ile isteğe bağlı ayrılan yedekler ve bunlarda dönem içinde meydana gelen değişiklikler,
- d. Dönem başındaki ve sonundaki dağıtılmamış kârlar ile uygulanabilir olduğu durumlarda varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan dağıtılmamış kârların tutarı, bunlardan dönem içerisinde ortaklara yapılan dağıtımlar ve yedeklere veya yedeklerden yapılan transferler dâhil değişimler,
- e. Kuruluşun sahip olduğu hisse senedi sayısı,
- f. Dönem içinde ortaklara ait özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler ve
- g. Dağıtılmamış kârların ortaklara dağıtımında uygulanan kısıtlamalar.

### **Gelir ve diğer kapsamlı gelir tablosu**

121. Kuruluş, 25'inci paragrafta sunulan seçeneklere uygun olarak aşağıdakilerden birisini hazırlamayı tercih edebilir:
  - a. Gelir ve diğer kapsamlı gelir tablosu veya
  - b. Gelir tablosunu ve diğer kapsamlı geliri sunan ayrı tablolar.
122. Gelir tablosu hazırlanırken;
  - a. Gelir tablosunun kapsadığı dönem açıklanır;
  - b. Gelir, gider, kazanç ve kayıplar türlerine göre açıklanır ve
  - c. Diğer faaliyetlerden elde edilen önemli gelir, gider, kazanç ve kayıpların niteliği açıklanır.
123. Uygulanabilir olduğu durumlarda gelir ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki bilgiler açıklanır:
  - a. Ticari kaynaklı gelir ve kazanç, İcâre Müntehiyecilik, katılımcı yatırımlar ve Sukuk, pay ve diğer menkul kıymetlere yapılan yatırımlar,
  - b. Ticari kaynaklı karşılıklar ve zararlar, İcâre Müntehiyecilik, katılımcı yatırımlar ve yatırımlar,
  - c. Gerçeğe uygun değeri ile gelir tablosunda gösterilen yatırımlardan elde edilen gelir ve kazanç,
  - d. Yönetilen bilanço dışı varlıklardan elde edilen gelir,
  - e. İştiraklerden elde edilen gelir,
  - f. Diğer ücret, komisyon ve ilgili giderler,
  - g. Diğer gelirler,
  - h. Genel yönetim giderleri, önemli harcamalar ayrı kalemler olarak açıklanır,
  - i. Özkaynak benzeri öncesi net kâr (zarar),
  - j. Özkaynak benzeri sahiplerinin kârları (zararları),
  - k. Zekât ve vergi öncesi net kâr (zarar),
  - l. Cari dönemdeki vergi ve ertelenmiş vergi ayrı ayrı açıklanır,

- m. Zekât ve
- n. Net kâr (zarar).

124. Zekât matrahı KFMS 39 “Zekâta İlişkin Finansal Raporlama”da yer alan hükümler uyarınca açıklanır.
125. Diğer kapsamlı gelir, ilgili KFMS’ler veya 165’inci paragraf uyarınca belirlenen diğer muhasebe politikalarına göre veya varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıpları içerir.
126. Net kârdaki (veya zarardaki) kontrol gücü olmayan paylar (finansal tabloları kuruluşun tabloları ile konsolide edilen bağlı ortaklıklarla ilgili) konsolide gelir tablosunda net kârdan (veya zarardan) sonra ayrı bir kaleme olarak açıklanır.
127. Kuruluş, adi pay sahiplerinin kâr veya zarar için adi ve sulandırılmış hisse başına kazancı sunar. Kuruluş, sunulan tüm dönemler için adi ve sulandırılmış hisse başına kazançları eşit önemle sunar.

#### **Ortaklara ait özkaynak değişim tablosu**

128. Ortaklara ait özkaynak değişim tablosunun kapsadığı dönem açıklanır.
129. Ortaklara ait özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki hususlar açıklanır:
  - a. Dönem başı itibarıyla ödenmiş sermaye, birbirinden ayrı olarak yasal ve isteğe bağlı yedekler ile dağıtılmamış kârlar,
  - b. Ortakların dönem içindeki sermaye katkıları,
  - c. Finansal raporlama dönemine ilişkin net kâr (zarar),
  - d. Dönem içinde ortaklara yapılan dağıtımlar,
  - e. Dönem içinde yasal ve isteğe bağlı yedeklerde meydana gelen artışlar (azalışlar) ve
  - f. Dönem sonu itibarıyla ödenmiş sermaye, yasal ve diğer isteğe bağlı yedekler ile dağıtılmamış kârlar.
130. Dağıtılmamış kârlara ilişkin bileşende aşağıdakiler açıklanır:
  - a. Dönem başındaki dağıtılmamış kârlar. Uygulanabilir olduğu durumda, varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan dağıtılmamış kârların tutarı ayrı olarak açıklanır,
  - b. Finansal raporlama dönemine ilişkin net kâr (zarar),
  - c. Dönem içinde yasal ve isteğe bağlı yedeklere yapılan transferler,
  - d. Dönem içerisinde ortaklara yapılan dağıtımlar ve
  - e. Dönem sonundaki dağıtılmamış kârlar. Uygulanabilir olduğu durumda, varlık ve yükümlülüklerin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan dağıtılmamış kârların tutarı ayrı olarak açıklanır.

## **Nakit Akış Tablosu**

131. Nakit akış tablosu hazırlanırken;
  - a. Tablonun kapsadığı dönem açıklanır ve
  - b. Nakit akış tablosunda esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde ayrıştırılır ve buna göre açıklama yapılır.
132. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları genellikle kuruluşun olağan işletme faaliyetlerinden kaynaklanır ve kuruluşun faaliyetlerini sürdürme ve büyüme kabiliyetini gösterir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları (kuruluşun iş modeline uygun olarak belirlendiği şekliyle) diğerlerinin yanı sıra sermaye harcamalarını, stratejik yatırım faaliyetlerini ve bunların getirilerini içerir. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları genellikle kuruluş sahiplerinin kuruluşa fon sağladığında veya kuruluşun fon çektiğinde ya da (kuruluşun iş modeline uygun olarak belirlendiği şekliyle) kuruluşun finansman faaliyetlerinde bulunup bu tutarı geri ödediğinde veya bunların getirisini ödediğinde ortaya çıkar.
133. Nakit akış tablosunda, dönem içinde nakit ve nakit benzerlerindeki net artış veya azalış ve dönem başı ile dönem sonundaki nakit ve nakit benzerleri bakiyesi açıklanır.
134. Bedelsiz paylar ya da kuruluşun özkaynak payları karşılığında edindiği varlıklar gibi nakit ve nakit benzerlerinin ödenmesini veya tahsil edilmesini gerektirmeyen işlemler ve diğer transferler açıklanır.
135. Kuruluşun nakit akış tablosunun hazırlanmasında esas olarak kullanılan nakit ve nakit benzerleri bileşenlerine yönelik politikası açıklanır.

## **Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosu**

136. Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosunun kapsadığı dönem açıklanır.
137. Tabloda yönetilen varlıklar kaynaklarına göre ayrılır (örneğin, yönetilen yatırım hesapları veya yönetilen yatırım portföylerindeki yatırım birimleri). Ayrıca tabloda yatırım portföyleri türüne göre ayrılır.
138. Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosunda aşağıdaki hususlar açıklanır:
  - a. Dönem başındaki yönetilen bilanço dışı varlıklar bakiyesi. Uygulanabilir olduğu durumda, bakiyenin, yönetilen bilanço dışı varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kısım ayrı olarak açıklanır,
  - b. Uygulanabilir olduğu durumda, yatırım portföylerinin her birindeki yatırım birimlerinin dönem başındaki sayısı ve birim başına değeri,
  - c. Dönem içinde ihraç edilen yatırım birimleri,
  - d. Dönem içinde geri çekilen veya yeniden satın alınan yatırım birimleri,
  - e. Mudârib olarak kuruluşun yatırım kârlarındaki payı ya da yatırım temsilcisi olarak sabit veya değişken ücreti,
  - f. Varsa kuruluş tarafından yönetilen yatırım hesapları veya portföylere dağıtılan genel giderler,

- g. Dönem içindeki yönetilen varlıklara ilişkin konsolide kâr (zarar). Uygulanabilir olduğu durumda, yönetilen varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan tutar ayrı olarak açıklanır,
- h. Dönem sonundaki yönetilen varlıkların konsolide bakiyesi. Uygulanabilir olduğu durumda, bakiyenin, yönetilen varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan kısmı ve bu varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ayrı olarak açıklanır ve
- i. Uygulanabilir olduğu durumda, yatırım portföylerinin her birindeki yatırım birimlerinin dönem sonundaki sayısı ve birim başına değeri.

139. Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosunun dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

- a. Kuruluş ile yönetilen yatırımların sahipleri arasındaki Mudârib ya da yatırım temsilcisi ilişkisinin niteliği ve
- b. Her bir yönetilen yatırım hesabı türü veya yatırım birimiyle ilişkili hak ve mükellefiyetler.



## **Bölüm 2: Katılım bankaları ve benzeri katılım finans kuruluşları için geçerlidir**

### **Katılım bankaları ve benzeri katılım finans kuruluşlarının finansal tablolarına ilişkin sunum ve açıklama hükümleri**

---

140. Katılım bankaları ve benzeri katılım finans kuruluşlarının finansal tablolarında birinci bölümde belirtilenlere ilave olarak aşağıdakiler açıklanır.

#### **Finansal durum tablosu**

141. Finansal durum tablosunda veya tablonun dipnotlarında aşağıdaki varlıklar açıklanır:
- Nakit ve merkez bankasındaki bakiyeler, eldeki nakit ile merkez bankasındaki bakiye<sup>5</sup> şeklinde ayrıştırılır ve
  - Finans kuruluşlarından ve katılımcı yatırımlardan kaynaklanan alacaklar.
142. Ortaklara ait özkaynaklar ve özkaynak benzerleri tarafından ortak finanse edilen ve münferiden ortaklara ait özkaynaklar tarafından finanse edilen varlıklar için ayrı açıklamalar, varlıkların her bir kalemi için sunulur.
143. Dönem içinde gelir tablosuna yansıtılan değer düşüklüğü karşılığı ve kredi zararları karşılığındaki hareket, özkaynak benzerleri ve ortaklara ait özkaynaklarla ilgili tutarlar şeklinde ayrıştırılır.
144. Finansal durum tablosunda veya tablonun dipnotlarında aşağıdaki yükümlülükler açıklanır:
- Finans kuruluşlarına borçlar ve
  - Müşterilerin Karz hesaplarını da içerecek şekilde diğer taraflara borçlar.
145. Özkaynak benzerleri, finansal durum tablosunda yükümlülükler ve ortaklara ait özkaynak arasında ayrı bir kalem olarak sunulur.
146. Finansal durum tablosunda veya tablonun dipnotlarında aşağıdakiler açıklanır:
1. Grup Özkaynak, önemli şart ve koşullar yeterli biçimde açıklanır [Açıklama: Bunlar genellikle bir kuruluşun varlığı (kalıntı hak) üzerindeki, niteliği gereği kalıcı olan ve ihraççı tarafından gcri çağrılabilir olmayan tali alacakları temsil eder (ilgili mevzuatın izin verdiği isteğe bağlı geri alımlar hariç)] ve
  2. Grup Özkaynak, önemli şart ve koşullar yeterli biçimde açıklanır [Açıklama: Bunlar genellikle mudilerden (yatırım hesabı sahipleri dâhil) ve genel kredi verenlerden sonra kuruluşun varlıkları üzerindeki tali alacakları temsil eden ve KFMS kapsamındaki kriterleri karşılayan özkaynaklardır. Bunlar genellikle ihraççı tarafından en az beş yıl sonra ve sadece aynı özelliklere sahip 2. grup bir özkaynak ile değiştirilmeleri hâlinde geri çağrılabilir].

---

<sup>5</sup> Aşırı likidite krizlerinde bile serbest bırakılmaması gereken, merkez bankaları tarafından tutulan sermaye veya yasal mevduatlar hariç. Bu mevduatlar, lisanslama yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla merkez bankası tarafından tutulan fonları içerir. Bu mevduatlar diğer varlıklar altında açıklanmalıdır.

147. Finansal durum tablosunda yer alan her bir özkaynak benzeri hesap türüne ve diğer katılma/katılım hesaplarına ilişkin haklar, koşullar ve yükümlülükler de açıklanır.

### **Özkaynak benzeriyle ilgili gelir ve dağıtım tablosu**

148. Özkaynak benzeriyle ilgili gelir ve dağıtım tablosu hazırlanırken aşağıdakiler dikkate alınır:
- Yatırım kârını veya zararını ortaklara ait özkaynaklar ve özkaynak benzerleri arasında dağıtmak için kullanılan yöntem açıklanır,
  - Kuruluşun Mudârib, ortak veya temsilci sıfatıyla hareket edip etmediğine ilişkin açıklama yapılır (yatırım vekâleti (EI-Vekâle Bi'l İstithmar) esasında yapılan yatırımlar ilgili KFMS'ye uygun olarak bilançoda tutuluyorsa),
  - Ortaklara ait özkaynaklar ve özkaynak benzerleri tarafından ortak finanse edilen ve münferiden ortaklara ait özkaynaklar tarafından finanse edilen varlıklar için ayrı açıklamalar, dipnotlarda sunulur.
  - Aşağıdaki hususlar açıklanır:
    - Uygulanabilir olduğu durumda, gelir tablosunda ve diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanan gelir, gider, kazanç ve kayıplar vb.'nin farklı unsurlarındaki özkaynak benzerlerinin payı (sadece özkaynak benzerleri ve müştereken özkaynak benzerleri ile ortaklara ait özkaynaklarla ilişkilendirilebilen varlık ve hizmetlerle ilgili olan (karma fonların etkileri hâlihazırda ayrıştırılmamışsa)),
    - Ortaklara ait özkaynaklara ilişkin pay dağıtımı yapılmadan önce sadece özkaynak benzerleri ve müştereken özkaynak benzerleri ile ortaklara ait özkaynaklarla (karma fonların etkileri hâlihazırda ayrıştırılmamışsa) ilişkilendirilebilen net kâr (zarar),
    - Yukarıdaki (ii) maddesinden ortaklara ait özkaynaklarla ilişkilendirilebilen net kâr (zarar), karma fonlara karşılık gelen pay (karma fonların etkileri hâlihazırda ayrıştırılmamışsa) ile Mudârib olarak alınan payı ve/veya temsilci olarak alınan ücret (bilanço içi yatırım temsilciliği söz konusu olduğunda) şeklinde ayrıştırılır ve
    - (Yukarıdaki (iii) maddesi dikkate alındıktan sonra) özkaynak benzerleriyle ilişkilendirilebilen net kârın (zararın) payı,
  - Zararı tazmin etmek, Teberru/Hibe şeklindeki beklenen getirileri karşılamak veya Mudârib'in payını azaltmak için özkaynak benzerlerine isteğe bağlı katkılarda bulunduğu durumlarda kuruluş, bu tür katkıların dayanağının yanı sıra Hibe'nin toplam tutarını, belirli özkaynak benzeri sahiplerine özel Hibe'yi ve Mudârib'in paylarında isteğe bağlı yapılan azaltmaları vb. açıklar ve
  - Dönem içerisindeki hareketleriyle birlikte kâr dengeleme yedeği ve yatırım riski yedeği de dâhil, her türlü yedek hakkında açıklama yapılır.

## **Risk yönetimine ilişkin açıklamalar**

### *Sermaye yönetimi*

149. Gerekli olan finansmanın önemli bir kısmı kâr ve zarar paylaşımına dayalı olarak özkaynak benzerleri üzerinden toplandığı için katılım bankaları geleneksel bankalardan farklıdır. Özkaynak benzerleri hem özkaynak hem de yükümlülüğün belirli özelliklerini gösterebilir, bu nedenle belirli özel risklere maruz kalabilir.
150. Sermayenin yönetilmesine yönelik olarak kuruluşun hedef ve politikalarını değerlendirmelerini sağlayacak bilgiler finansal tablo kullanıcılarına açıklanır.
151. Kuruluş dışarıdan zorunlu tutulan sermaye yükümlülüklerine tabi olduğunda, bu yükümlülüklerin niteliği ve bunların kuruluşun sermaye yönetim politikalarına nasıl dâhil edildiği açıklanır.
152. Kuruluş, sermayenin bir parçası olarak gördüğü bileşenleri de içerecek şekilde sermayesinin yönetimi hakkında özet nicel verileri açıklar.
153. Kuruluş dışarıdan zorunlu tutulan sermaye yükümlülüklerine uymadığında, yönetim bu uygunsuzluğun sonuçlarını açıklar.

### *Riskin niteliği ve kapsamı*

154. Kuruluş kredi riski, likidite riski, piyasa riski, özkaynak yatırım riski, getiri oranı riski (ticari olmayan riskler dâhil), katılım finans, yatırım işlemleri ve bakiyelerinden kaynaklanan diğer riskler dâhil olmak üzere, maruz kaldığı risklerin niteliği ve kapsamını finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmelerini sağlayacak bilgileri açıklar.
155. Kuruluş 154'üncü paragraf hükümlerine uygun olarak belirlenen riskleri nasıl yönetmeyi planladığını da açıklar.
156. Kuruluş; maruz kaldığı riskler hakkında nicel ve nitel bilgileri, bu tür riskleri yönetmek için belirlediği politika ve süreçleri, önceki döneme kıyasla risklerde meydana gelen her türlü değişikliği ve finansal raporlama dönemi sonunda maruz kalınan bu tür riskler hakkında özet nicel verileri açıklar.
157. Finansal raporlama dönemi sonunda açıklanan nicel veriler kuruluşun dönem içerisinde maruz kaldığı riskleri temsil etmiyorsa, kuruluş temsili nitelikte ilave bilgi sağlar.

## **Varlıklara ilişkin risk yoğunlaşmaları**

158. Finansal tablolarda, aşağıdaki yoğunlaşmalara göre varlıkların büyüklüğü açıklanır:
  - a. Ekonomik sektörler (örneğin; tarım sektörü, hizmet sektörü, imalat sektörü, gayrimenkul sektörü vb.),
  - b. Müşteriler – müşteri adı belirtilmeksizin kuruluş, bankalar ve diğer müşteriler şeklinde ayrıştırılır,

- c. Kendine özgü ekonomik özellikleri olan coğrafi bölgeler ve
- d. Yabancı ülkeler.

### **Özkaynak benzerlerinin sınıflandırılması**

- 159. Kısıtlanmamış yatırım hesapları gibi özkaynak benzerleri ve diğer hesapların finansal durum tablosu tarihinden vadelerine kadar olan sürele göre dağılımı finansal tablolarda türüne göre açıklanır.
- 160. Finansal tablolarda, cari hesaplar ve diğer hesaplar arasında ayırım yapılır. Kuruluş, ilgili hesapları ayırtmak için tutarlı bir şekilde vade sürelerini kullanır. Vade sürelerinde yapılan her türlü değişiklik de açıklanır.

### **Kâr dağıtımı**

- 161. Finansal tablolarda yatırım kârlarının (zararlarının), özkaynak benzeri hesabı sahipleri ile ortaklara ait özkaynak yatırımlarına katılsın ya da katılmasın Mudârib veya yatırım yöneticisi olarak hareket eden kuruluş arasında dağıtım için kullanılan yöntem açıklanır.
- 162. Kuruluşun özkaynak benzeri sahiplerinin dönem kârındaki (zararındaki) payını belirlemek için kullandığı yöntemler finansal tablolarda açıklanır. Her bir türdeki yatırım hesabının getirisi ve getiri oranı da açıklanır.

## Bölüm 3: KFMS 1'in Statüsü ve Diğer KFMS'lerde Yapılan Değişiklikler

### Kuruluşlar için Kavramsal Çerçeve'nin statüsü

163. "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Revize)" (Kavramsal Çerçeve), KFMS'lerin ayrılmaz bir parçasıdır.

164. KFMS'lerin tamamı Kavramsal Çerçeve bağlamında ele alınır ve yorumlanır.

### Muhasebe politikalarının belirlenmesinde ve uygulanmasında takip edilecek hiyerarşi

165. Kuruluşlar, muhasebe politikalarını aşağıdaki hiyerarşiye göre geliştirir:

1

•İlgili işlem, diğer olay veya koşulu özel olarak ele alan KFMS ya da KGK tarafından yayımlanan tebliğ, kurul kararı vb. düzenlemeler

2

•Benzer konuları ele alan KFMS

3

•Kavramsal Çerçeve ile katılım finans esas ve standartlarına aykırı olmadıkları sürece, ülkemizde geçerli olan ve genel olarak kabul görmüş muhasebe ilkeleri

4

•Kavramsal Çerçeve ile katılım finans esas ve standartlarına uygun olduğu sürece yönetimin muhakemesi

### Yürürlük tarihi

166. Bu Standart, 1 Ocak 2024 veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

### Diğer Standartlarda yapılan değişiklikler

167. KFMS 1 (Revize) "Finansal Tablolarda Genel Sunum ve Açıklamalar", FFMS 1 "Katılım Bankaları ve Faizsiz Finans Kuruluşlarının Finansal Tablolarda Genel Sunum ve Açıklama"nın yerini alır.

168. KFMS 1 (Revize), FFMS 16 "Yabancı Para İşlemleri ve Yurtdışındaki İşletmeler"i yürürlükten kaldırır. Bununla birlikte, yurtdışındaki işletmelerle ilgili hükümler yeni bir Standart yayımlanana kadar yürürlükte kalır.<sup>6</sup>

169. KFMS 1 (Revize), FFMS 22 "Bölgümlere göre Raporlama"yı yürürlükten kaldırır.

<sup>6</sup> Konsolidasyon ve işletme birleşmesi projesi kapsamında KFMS 23'ün revize edilmesi üzerinde çalışılmakta olup, yurtdışındaki işletmelere ilişkin hükümlerin revize edilen Standartta dâhil edilmesi beklenmektedir. Söz konusu projenin, yatırım işletmelerine ilişkin işlemleri de kapsamı beklenmektedir.

170. KFMS 1 (Revize), işlemlerin niteliğinin daha iyi anlaşılması ve kullanımlarının standartlaştırılması için ilgili KFMS’lerde belirtilen terminolojilerden farklı terminolojiler benimsemiştir. Standartlaştırılmış terminolojiler yeni KFMS’lerde yer almaya başlayacaktır. Bununla birlikte, ilgili KFMS’ler revize edilene kadar KFMS 1 (Revize)’de benimsenen standartlaştırılmış terminolojilerin ilgili KFMS’lerde kullanılan terminolojilerin yerini aldığı kabul edilir.

171. Aşağıdaki liste standartlaştırılmış terminolojileri özetlemektedir:

<b>KFMS No.</b>	<b>İlgili KFMS’lerde kullanılan terimler</b>	<b>KFMS 1’de kullanılan standartlaştırılmış terimler</b>
KFMS 3	Mudârebe finansmanı Mudârebe sermayesi Mudârebe finansmanı sermayesi Parasal olmayan Mudârebe varlığı <sup>7</sup>	Mudârebe yatırımı
KFMS 4	Müşâreke finansmanı Müşâreke sermayesi	Müşâreke yatırımı
KFMS 7	Selem finansmanı	Selem alacağı
KFMS 7	Selem finansmanı sözleşmesi	Selem sözleşmesi
KFMS 27	Bilanço dışı hesap sahiplerine ait özkaynaklar Bilanço dışı yatırım hesabı sahiplerine ait özkaynaklar	Yönetilen bilanço dışı varlıklar
KFMS 27	Bilanço içi hesap sahiplerine ait özkaynaklar	Özkaynak benzeri sahipleri
KFMS 27	Kısıtlanmış yatırım sahiplerine ait gelir tablosu	Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosu
KFMS 31	Bilanço dışı yatırım hesapları tablosu	Yönetilen bilanço dışı varlıklara ait değişim tablosu
Genel	Bilanço	Finansal durum tablosu
Genel	Gelir tablosu	Gelir tablosu
Genel	Bilanço dışı kalemler Bilanço dışı emanet varlıklar Bilanço dışı yatırım hesapları	Yönetilen bilanço dışı varlıklar

<sup>7</sup> Parasal olmayan varlıklar şeklinde sağlanan Mudârebe sermayesi

172. KFMS 1 (Revize)'de geçen "kontrol" teriminin tanımı, KFMS 1 (Revize) ile uyumlu olması amacıyla ilgili KFMS'lerde geçen "kontrol" tanımlarının yerini alır.

KFMS 23	KFMS 1
<p>Tanım: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.</p> <p>[3/1 FFK'nın doğrudan ya da bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak, bir işletmedeki oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurması halinde, aksi açıkça belirlenmedikçe, kontrolün var olduğu kabul edilir. Buna karşın, FFK'nın bahsi geçen işletmedeki oy haklarının çoğunluğu teşkil etmediği durumlarda, i. İşletmenin kendisiyle ya da diğer pay sahipleriyle yapılan sözleşmeden, ii. Diğer sözleşmeye bağlı anlaşmalardan doğan haklardan, iii. FFK'nın oy haklarından (fili güç), iv. Potansiyel oy haklarından ya da v. Bunların birleşiminden dolayı da kontrol var olabilir.</p>	<p>Kontrol: Kuruluş, bir varlığın ya da işletmenin mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilere önemli ölçüde sahip olduğunda, aşağıdaki her iki koşulu da uygun bir şekilde karşılıyorsa ilgili varlık ya da işletmeyi kontrol etmektedir:</p> <p>a. İlgili varlık ya da işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere doğrudan maruz kalması (negatif getiri durumunda) veya bu getirilerde hak sahibi olması (pozitif getiri olması durumunda) ve</p> <p>b. Bu getirileri ilgili varlık ya da işletme üzerindeki getirileri ilgili varlık ya da gücüyle etkileyebilme imkânına sahip olması.</p>

173. KFMS 1 (Revize) ile uyumlu olması amacıyla KFMS 26 "Gayrimenkul Yatırımları"nın aşağıdaki paragrafları değiştirilmiştir:<sup>8</sup>

Paragraf	Değiştirilmiş Paragraf
4/8	<p>Gayrimenkul yatırımlarının gerçeğe uygun değerindeki bir değişiklikten kaynaklanan tüm gerçekleşmemiş kazançlar; ortaklara ait özkaynaklara ilişkin kısım ile <del>yatırım hesabı sahiplerine ait özkaynaklara</del> <b>özkaynak benzerlerine</b> ilişkin kısım arasındaki ayırım göz önünde bulundurularak, <b>diğer kapsamlı gelir üzerinden</b> ilgili dönemde ortaya çıkan "Gayrimenkul Gerçeğe Uygun Değer Yedeği"<b>ne alınır</b> olarak <del>doğrudan özkaynaklara yansıtılır.</del></p>
4/9	<p>Gerçeğe uygun değer üzerinden izlenen gayrimenkul yatırımlarının gerçeğe uygun değerinin yeniden ölçümü sonucunda ortaya çıkan tüm gerçekleşmemiş zararlar; ortaklara ait özkaynaklara ilişkin kısım ile <del>yatırım hesabı sahiplerine ait özkaynaklara</del> <b>özkaynak benzerlerine</b> ilişkin kısım arasındaki ayırım göz önünde bulundurularak, ilgili gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yedeğinin mevcut bakiyesi ölçüsünde söz konusu kalemden indirilir. Bu tür zararların mevcut bakiyeyi aşması durumunda, gerçekleşmemiş zararlar gelir tablosuna yansıtılır. Önceki bir raporlama döneminin gelir tablosuna yansıtılmış gayrimenkul yatırımıyla ilgili gerçekleşmemiş zararların olması durumunda, cari raporlama dönemindeki gerçekleşmemiş kazançlar, bahse konu önceki zararları tersine çevirdiği ölçüde gelir tablosuna yansıtılır.</p>

<sup>8</sup> Yeni metin – kalın; değiştirilen metin – üstü çizili

174. KFMS 1 (Revize) ile uyumlu olması amacıyla KFMS 30 “Değer Düşüklüğü, Kredi Zararları ve Ekonomik Açından Dezavantajlı Taahhütler”in aşağıdaki paragrafları değiştirilmiştir:

Paragraf	Değiştirilmiş Paragraf
10	Gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynaklara diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan yatırımlara ilişkin olarak; bir yatırımın gerçeğe uygun değerinin önemli ölçüde veya uzun süreli olarak maliyet değerinin altına düşmesi de değer düşüklüğüne ilişkin tarafsız bir kanıttır.

175. KFMS 1 (Revize), KFMS 33 “Sukuk, Pay ve Benzeri Araçlara Yapılan Yatırımlar”ın aşağıdaki paragraflarını değiştirmiştir:

Paragraf	Değiştirilmiş Paragraf
6	İlk defa finansal tablolara alma sırasında 10’uncu paragrafta belirtilen geri dönülemez tercihler uygulanmadıkça, kuruluş bu Standarda tabi yatırımları (i) itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen, (ii) gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak ölçülen ya da (iii) gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen şekilde sınıflandırır. Kuruluş, bu sınıflandırmayı yaparken aşağıdaki hususları esas alır: a. Kuruluşun yatırımları yönetmek için kullandığı iş modeli ve b. Yatırıma dayanak teşkil eden faizsiz finans sözleşmelerinin yapısına uygun olarak beklenen nakit akışlarının özellikleri.
Başlık	Gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan
8	Bir yatırım, aşağıdaki her iki koşulun birden sağlaması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak ölçülür: a. Yatırımın, beklenen nakit akışlarının tahsil edilmesini ve yatırımın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması ve b. Yatırımın, parasal olmayan bir borçlanma aracı ya da makul ölçüde belirlenebilir etkin bir getiriye sahip başka bir yatırım aracını temsil etmesi.
9	Bir yatırım, 7’nci paragraf uyarınca itfa edilmiş maliyeti üzerinden ya da 8’inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak ölçülmedikçe veya ilk defa finansal tablolara alma sırasında 10’uncu paragrafta belirtilen geri dönülemez sınıflandırma tercihleri uygulanmadıkça gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür.
10	Kuruluş, ilk defa finansal tablolara alma sırasında belirli bir yatırımı tanımlamak için geri dönülemez bir biçimde aşağıdaki tercihlerde bulunabilir: a. Normal şartlarda gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecek özkaynak araçlarına yapılan belirli yatırımlar için gerçeğe uygun değerdeki sonraki değişimleri <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılmak ve
11	Parasal olmayan borçlanma aracına ya da başka bir yatırım aracına yapılan yatırımlar aşağıdaki kategorilerden herhangi biri altında sınıflandırılabilir: a. 7’nci paragraf uyarınca itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen yatırım, b. 8’inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan yatırım veya



12	Parasal bir borçlanma aracına yapılan yatırım, nihayetinde bir borcu yansıttığından, nihai işlem yerine getirilene kadar maliyeti üzerinden, bu tarihten sonra ise itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür. Benzer şekilde, devredilmesi mümkün olmayan Sukuk, gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan ya da gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan bir yatırım olarak sınıflandırılmaya uygun değildir.
13	Özkaynak araçlarındaki yatırımlar aşağıdaki kategoriler altında sınıflandırılabilir: a. 9'uncu paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan yatırım veya b. İlk defa finansal tablolara alma sırasında 10(a) paragrafı uyarınca geri dönülemez bir tercih yapılması halinde gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan yatırım.
21	Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen yatırımlar için kâr veya zarara yansıtılan kalemler, ortaklara ait özkaynaklarla ilgili kısım ile yatırım hesabı sahipleri de dâhil olmak üzere <del>kâr ve zarar üstlenene paydaşlara ait özkaynaklarla</del> <b>özkaynak benzerleriyle</b> ilgili kısım arasındaki ayırım göz önünde bulundurularak finansal tablolara alınır.
Başlık	Gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan
22	Gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak izlenen yatırımlar, her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerleri üzerinden yeniden ölçülür. Yeniden ölçüm sonucunda bir kazanç ya da kayıp (defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark) ortaya çıkması durumunda, söz konusu kazanç ya da kayıp, ortaklara ait özkaynaklarla ilgili kısım ile yatırım hesabı sahipleri de dâhil olmak üzere <del>kâr ve zarar üstlenene paydaşlara ait özkaynaklarla</del> <b>özkaynak benzerleriyle</b> ilgili kısım arasındaki ayırım göz önünde bulundurularak, <b>diğer kapsamlı gelir üzerinden</b> “Yatırımların Gerçeğe Uygun Değer Yedeği” <del>ne alınır</del> <b>başlık altında doğrudan özkaynaklara yansıtılır.</b>
23	Gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak izlenen (ve 15 ve 24'üncü paragraflara göre muhasebeleştirilen) yatırımlar, FFMS 30: Değer Düşüklüğü, Kredi Zararları ve Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Taahhütler uyarınca her raporlama döneminde değer düşüklüğü açısından teste tâbi tutulur.
25	Herhangi bir yatırımın satışından veya vadesinin dolmasından kaynaklanan kazanç ya da kayıplar, her bir yatırımın defter değeri ile yatırımın satışından veya (vadesi olan araçlar için) vadesinin dolmasından kaynaklanan net gelir arasındaki fark olarak ölçülür. Sonuçta oluşan kazanç ya da kayıp; gerçeğe uygun değer değişimi <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak sınıflandırılan yatırımların “Yatırımların Gerçeğe Uygun Değer Yedeği” hesabının bakiyesiyle birlikte, ortaklara ait özkaynaklarla ilgili kısım ile yatırım hesabı sahipleri de dâhil olmak üzere <del>kâr ve zarar üstlenene paydaşlara ait özkaynaklarla</del> <b>özkaynak benzerleriyle</b> ilgili kısım arasındaki ayırım göz önünde bulundurularak, cari dönemin kâr veya zararına yansıtılır.

30	Yeniden sınıflandırmanın etkileri, uygun hallerde, ortaklara ait özkaynaklarla ve yatırım hesabı sahipleri dâhil olmak üzere <del>kâr ve zarar üstlenen</del> farklı <del>paydaş</del> <b>özkaynak benzerleri</b> sınıflarına ait özkaynaklarla yeterli ölçüde ilişkilendirilir.
34(d)	Aşağıdaki kategorilerde yer alan yatırım portföyü sınıfları: i. İtfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen yatırımlar, ii. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen yatırımlar ve iii. Gerçeğe uygun değer değişimi <del>özkaynaklara</del> <b>diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılarak ölçülen yatırımlar.
34(f)	Ortaklara ait özkaynaklar ve yatırım hesabı sahipleri dâhil olmak üzere <del>kâr ve zarar üstlenen paydaşlara ait özkaynaklarla</del> <b>özkaynak benzerleriyle</b> uygun şekilde ilişkilendirilmek suretiyle; raporlama döneminin başındaki bakiyeyi, dönem içinde meydana gelen değişiklikleri ve raporlama dönemi sonundaki bakiyeyi gösteren toplam “Yatırımların Gerçeğe Uygun Değer Yedeği”.

KFMS 33'ün 28'inci paragrafında yer alan Yeniden Sınıflandırma Tablosu			
Önceki sınıflandırma	Yeniden sınıflandırma	Ölçüm	Kazanç ve kayıplara uygulanan yöntem
İtfa edilmiş maliyet	Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan	Yatırımın gerçeğe uygun değeri yeniden sınıflandırma tarihinde ölçülür.	Yatırımın önceki itfa edilmiş maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki bir farktan kaynaklanan her tür kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan	İtfa edilmiş maliyet	İtfa edilmiş maliyet muhasebesinin uygulanması açısından yatırımın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri yeni brüt defter değeri olur.	Uygulanamaz.
İtfa edilmiş maliyet	Gerçeğe uygun değer değişimi <del>özkaynaklara</del> <b>diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan	Yatırımın gerçeğe uygun değeri yeniden sınıflandırma tarihinde ölçülür.	Yatırımın önceki itfa edilmiş maliyeti ile gerçeğe uygun değeri arasındaki bir farktan kaynaklanan her tür kazanç ya da kayıp <b>özkaynağa diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılır.

Önceki sınıflandırma	Yeniden sınıflandırma	Ölçüm	Kazanç ve kayıplara uygulanan yöntem
Gerçeğe uygun değer değişimi özkaynağa <b>diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan	İtfa edilmiş maliyet	Yatırım başlangıçtan beri itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülmüştür gibi dikkate alınarak yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden sınıflandırılır.	Daha önce özkaynağa <b>yedek olarak</b> yansıtılmış olan birikmiş kazanç ya da kayıplar özkaynaktan çıkarılır ve yatırımın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değerine göre düzeltilir.
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan	Gerçeğe uygun değer değişimi özkaynağa <b>diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan	Yatırım gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam edilir.	Uygulanamaz. Bununla birlikte, gelecekteki kazanç ve kayıplar kâr veya zarara yerine özkaynaktan izlenir.
Gerçeğe uygun değer değişimi özkaynağa <b>diğer kapsamlı gelire</b> yansıtılan	Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan	Yatırım gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam edilir.	Daha önce özkaynağa <b>yedek olarak</b> yansıtılmış olan birikmiş kazanç ya da kayıplar bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak özkaynaktan çıkartılarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılır.