

KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[/34549]

Karar Tarihi: 01/08/2025

Konu: TFRS 19 Kamuya Hesap Verme
Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar:
Açıklamalar'ın Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu tarafından "IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuatımıza kazandırılması amacıyla, "TFRS 19 *Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*" Standardının ve söz konusu Standardın diğer muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yapmış olduğu değişikliklerin yayımlanmasına karar verilmiştir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 19

(TFRS 19)

Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı
Ortaklıklar: Açıklamalar

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 19

Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar

Amaç

- 1 TFRS 19 *Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*, işletmenin diğer TFRS'lerde bulunan açıklama hükümleri yerine, bu Standart kapsamında uygulanmasına izin verilen açıklama hükümlerini belirler.

Amacın gerçekleştirilmesi

- 2 Bu Standartı uygulamayı seçen bir işletme, açıklama hükümleri hariç diğer TFRS'lerdeki hükümleri uygular. Diğer TFRS'lerdeki açıklama hükümleri yerine bu Standarttaki hükümler uygulanır.
- 3 Bu nedenle, aksi belirtilmedikçe (bakınız: paragraf 4), bu Standartı uygulayan bir işletmenin diğer TFRS'lerdeki açıklama hükümlerini veya bu açıklama hükümlerine yönelik herhangi bir hükmü ya da referansı uygulaması gerekmez. Örneğin, TMS 12 *Gelir Vergileri* paragraf 35, geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının sonraki dönemlere aktarılması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesine dair koşullara yönelik hükümleri içerir. Söz konusu paragraf, “bu gibi durumlarda, 82'nci paragraf ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir” şeklinde sona erer. Bu Standartı uygulayan bir işletme, TMS 12 paragraf 82'yi uygulamayacaktır. Böyle bir işletmenin, TMS 12 paragraf 35'in sonundaki paragraf 82'ye ilişkin hükmü uygulaması gerekmez.
- 4 Paragraf 2 ve 3'e bağlı kalınmaksızın:
- (a) Bu standartı uygulayan işletmeler için diğer standartlardaki uygulanabilir açıklama hükümleri bu standartta belirtilmiştir.
 - (b) TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri*, TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri* veya TMS 33 *Hisse Başına Kazanç*'ı uygulayan bir işletmenin bu Standartı da uygulaması durumunda işletme, söz konusu Standartlarda yer alan tüm açıklama hükümlerini uygular.
 - (c) Yeni veya güncellenmiş bir TFRS, bir işletmenin bu Standartta geçişine ilişkin açıklama hükümlerini içerebilir. Bu Standartı uygulayan bir işletmeye, yeni veya güncellenmiş bir TFRS'ye geçişle ilgili açıklama hükümlerine muafiyet sağlanması durumunda, bu muafiyetler yeni veya güncellenmiş TFRS'lerde düzenlenecektir.
- 5 TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* paragraf 19 uyarınca, bu Standartı uygulayan bir işletmenin bu Standartın zorunlu kıldığı belirli bir açıklamayı, bu açıklamaya ilişkin bilgi önemli değilse sunmasına gerek yoktur.
- 6 Bu Standartta yer alan belirli hükümlere uyum sağlanması; işlemlerin, diğer olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisini finansal tablo kullanıcılarının anlamasını sağlamakta yetersiz kalıyorsa işletme ek açıklamaların sunulup sunulmayacağını değerlendirir.

Kapsam

- 7 İşletme, raporlama döneminin sonunda yalnızca aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında, bu Standartı konsolide, ayrı veya bireysel finansal tablolarında uygulamayı tercih edebilir:
- (a) İşletmenin bağlı ortaklık olması,
 - (b) İşletmenin kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmaması (bakınız: paragraf 11-12) ve
 - (c) İşletmenin kamunun kullanımına açık TFRS'lere uygun konsolide finansal tablo hazırlayan bir ana ortaklığa veya ara kademe bir ana ortaklığa sahip olması.
- 8 “Bağlı ortaklık” ve “grup” TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Ek A'da tanımlanmaktadır.
- 9 Ara kademe bir ana ortaklık, diğer grup işletmelerinin veya bir bütün olarak grubun kamuya hesap verme sorumluluğunun bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bu Standartı kendi bireysel finansal tablolarında uygulayacak nitelikte olup olmadığını değerlendirir.

- 10 Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan ve paragraf 7'deki diğer koşulları sağlayan ara kademe bir ana ortaklık, konsolide finansal tablolarında bu Standardı uygulamaya dahi bireysel finansal tablolarında bu Standardı uygulayabilir.
- 11 Aşağıdaki şartların sağlanması durumunda bir işletmenin kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır:
- (a) İşletmenin borçlanma veya özkaynak araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar dahil olmak üzere yerli veya yabancı bir borsa veya tezgâh üstü piyasa) işlem görmek üzere bu tür araçları ihraç etme sürecinde olması veya
 - (b) İşletmenin temel faaliyetlerinden biri olarak işletme dışı geniş bir grup için emanetçi sıfatıyla varlık bulundurmaması (örneğin, bankalar, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, menkul kıymet aracıları, yatırım fonları ve yatırım bankaları genellikle bu şartı karşılar).
- 12 Bazı işletmeler, işletmenin yönetiminde yer almayan müşteriler, müvekkiller veya üyelerin kendilerine emanet ettikleri finansal kaynakları elde tuttukları ve yönettikleri için işletme dışı geniş bir grup için emanetçi sıfatıyla varlıkları elde tutmuş olurlar. Ancak işletme temel faaliyetleri bağlamında çok önem arz etmeyen nedenlerle bu varlıkları elde tutuyorsa (bu tip şirketlere, nominal bir üyelik depozitosu gerektiren kooperatif girişimleri ve kamu hizmeti sunan şirketler gibi mal veya hizmetlerin tesliminden önce ödeme alan satıcılar, seyahat veya emlak acenteleri, okullar, hayır kurumları örnek verilebilir) bu durum işletmenin kamuya hesap verme sorumluluğu bulunduğu anlamına gelmez.

Bu standardın uygulanmasının tercih edilmesi veya bu tercihten vazgeçilmesi

- 13 Bu Standardı bir raporlama döneminde uygulamayı tercih eden bir işletme, daha sonra bu tercihten vazgeçebilir. İşletme bu Standardı uygulamayı birden fazla kez tercih edebilir; örneğin, bu Standardı önceki bir dönemde uygulayan ancak bir önceki dönemde uygulamayan bir işletme bu Standardı cari dönemde uygulamayı tercih edebilir.
- 14 Bu Standardı cari raporlama döneminde uygulayan ancak bir önceki dönemde uygulamayan bir işletme, bu Standart veya başka bir TFRS'nin izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar hariç cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar için karşılaştırmalı bilgileri (diğer bir ifadeyle, önceki döneme ilişkin bilgileri) sunar. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olması durumunda işletme, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir.
- 15 Bu Standardı önceki raporlama döneminde uygulayan ancak cari dönemde uygulamamayı tercih eden (veya artık uygulama için gerekli niteliğini kaybeden) ve TFRS uygulamaya devam eden bir işletme, başka bir TFRS'nin izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar hariç cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar için önceki döneme ilişkin karşılaştırmalı bilgileri sunar. İşletme, cari dönem finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olması durumunda, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgiler için karşılaştırmalı bilgilere de yer verir. Önceki dönem bu standardı uygulayan bir işletmenin, cari dönemde açıklanan bazı kalemler için önceki dönemdeki belirli tutarları bu standart uyarınca açıklamamış olması, bu kalemler için cari dönemde karşılaştırmalı bilgilerin sunulmamasına gerekçe oluşturmaz.
- 16 TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'da yer alan muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin hükümler, bu Standardın uygulanmasının tercih edilmesi veya bu tercihten vazgeçilmesi durumunda uygulanmaz.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması ile ilişkisi

- 17 İşletme, TFRS finansal tablolarını ilk kez hazırladığında veya TFRS 1 paragraf 4A uyarınca izin verildiğinde, TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*'nı uygular. TFRS finansal tablolarını ilk kez hazırladığında bu Standardı uygulayan bir işletme, TFRS 1 paragraf 23-33'te yer alan açıklama hükümleri yerine bu Standardın paragraf 21-30'da yer alan açıklama hükümlerini uygular.
- 18 Bu Standardın uygulanmasını tercih etmek veya bu tercihten vazgeçmek, tek başına, bir işletmenin TFRS 1'de yer alan "TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme" tanımını karşılaması sonucunu doğurmaz. Örneğin, bir önceki raporlama döneminde TFRS'leri uygulayan ancak bu Standardı uygulamayan ve cari dönemde bu Standardı uygulayan bir işletme, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme değildir ve cari dönemde TFRS 1'i uygulamaz.

- 19 Benzer şekilde, cari raporlama döneminde bu Standartı uygulamaktan vazgeçen bir işletme, bir önceki dönemde paragraf 20 uyarınca TFRS'lere uyum sağladığına ilişkin açık ve koşulsuz bir beyanda bulunmuşsa, cari dönemde TFRS 1'i uygulamaz.

Açıklama hükümleri

TFRS'lere Uygunluk

- 20 Finansal tabloları TFRS'lere ve bu Standartta yer alan hükümlere uygun olan bir işletme, söz konusu uygunluğu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. Bu Standartı uygulayan bir işletme, söz konusu koşulsuz beyanın bir parçası olarak bu Standartı uyguladığını belirtir. Bu Standartı uygulayan bir işletme, bu Standartta yer alan hükümlere ve diğer TFRS'lerde yer alan ilgili tüm hükümlere uymadıkça finansal tablolarını TFRS'lere uygun olarak tanımlayamaz.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS'lere geçişe ilişkin açıklamalar

- 21 İşletmeler, TFRS'lere geçişle birlikte daha önce raporlanan finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışının nasıl etkilendiğini gösterir.
- 22 TFRS 1 paragraf 4A'da 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.
- 23 İşletme, TFRS 1 paragraf 4A uyarınca TFRS 1'i uygulamayı tercih etmediğinde, TFRS'leri uygulamayı tercih etme nedenlerini TFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi açıklar.

Mutabakatlar

- 24 Paragraf 21 ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:
- (a) Aşağıdaki her iki tarih için de TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ve TFRS'lere göre belirlenen özkaynağın birbiriyle mutabakatı:
 - (i) TFRS'lere geçiş tarihi ve
 - (ii) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu.
 - (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 tutar raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.
- 25 İşletmelerin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapmış oldukları hataların farkına varmaları durumunda, paragraf 24 uyarınca yapılacak olan mutabakatlarda, hataların düzeltilmesi amacıyla yapılan işlemler ile muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde yapılan işlemlerin birbirinden ayrıştırılması gerekir.
- 26 İşletmenin, ilk kez TFRS uygulanan dönem içerisinde muhasebe politikalarını veya TFRS 1'de yer alan istisnaların kullanımını değiştirmesi durumunda ilk TFRS ara dönem finansal tablosu ile ilk TFRS finansal tabloları arasındaki değişiklikleri paragraf 21 uyarınca açıklar ve paragraf 24 uyarınca gerekli olan mutabakatları günceller.
- 27 Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış olan işletmeler, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu açıklar.

Ara dönem finansal raporları

- 28 TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemin bir bölümü için TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* çerçevesinde ara dönem finansal raporunun sunulduğu durumlarda, paragraf 21 hükmünün yerine getirilmesi amacıyla aksi belirtilmedikçe 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 tutar raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.
 - (b) (a) bendinde yer verilen mutabakat işlemlerine ek olarak, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı ara dönemlere ilişkin olarak TMS 34'e göre hazırlanan ilk ara dönem finansal raporlarında, paragraf 24'te yer alan mutabakatlara (paragraf 25'deki 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 TFRS 1 kapsamındaki muafiyetlerin kullanımının değiştirilmesi durumunda, paragraf 21 uyarınca bu değişiklikler her ara dönem finansal raporunda açıklanır ve (a) ve (b) bentleri uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.
- 29 Cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan en son yıllık finansal tablolarda 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.

TFRS 1'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 30 İşletme TFRS 1 paragraf D2'yi uygularsa söz konusu paragrafta yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

- 31 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Raporlama dönemi içerisinde herhangi bir zamanda mevcut her türlü hisse bazlı ödeme anlaşmasının özellikleri; hakediş için gerekli koşullar, ihraç edilmiş opsiyonların azami süreleri veya ödeme yöntemleri (nakit olarak veya özkaynaktan) gibi her bir anlaşmanın koşul ve ilkelerinin genel özellikleri. Benzer hisse bazlı ödeme anlaşmalarına sahip bir işletme bu bilgiyi toplu olarak sunabilir.
 - (b) Aşağıda yer alan her bir opsiyon grubu için hisse senedi opsiyonu sayısı ve ağırlıklı ortalama kullanım fiyatları:
 - (i) Dönem başında mevcut olanlar,
 - (ii) Dönem içerisinde ihraç edilenler,
 - (iii) Dönem içerisinde yitirilenler,
 - (iv) Dönem içerisinde kullanılanlar,
 - (v) Dönem içerisinde zamanaşımına uğrayanlar,
 - (vi) Dönem sonunda mevcut olanlar ve
 - (vii) Dönem sonunda kullanılabilecek olanlar.
- 32 Bir işletme finansal tablo kullanıcılarının dönem içerisinde alınan mal ve hizmetler ile ihraç edilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerlerinin belirlenme şeklini gösteren bilgileri açıklar.
- 33 Dönem içerisinde değiştirilen hisse bazlı ödeme anlaşmaları için işletme söz konusu değişiklikleri açıklar.

- 34 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Hisse bazlı ödeme işlemleri karşılığında alınan mal veya hizmetlerin varlık olarak nitelendirilmesinden dolayı raporlama döneminde doğrudan gider olarak muhasebeleştirilen toplam tutarlar ve
 - (b) Hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan borçlar açısından dönem sonundaki toplam defter değeri.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

- 35 Edinen işletme raporlama döneminde meydana gelen her bir işletme birleşmesi için aşağıdaki bilgileri açıklar:
- (a) Edinilen işletmenin unvanı ve tanımı,
 - (b) Birleşme tarihi,
 - (c) Edinilen işletmedeki oy hakkına sahip özkaynak payı yüzdesi,
 - (d) Muhasebeleştirilen şerefiyenin elde edilmesine katkı sağlayan etkenlerin niteliksel bir tanımı, örneğin; edinilen ve edinen işletmenin faaliyetlerinin birleştirilmesinden ortaya çıkması beklenen sinerjiler, ayrı muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıklar veya diğer faktörler,
 - (e) Transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki toplam gerçeğe uygun değeri ve bu bedelin bileşenlerinin açıklanması, örneğin:
 - (i) Nakit,
 - (ii) Diğer maddi veya maddi olmayan duran varlıklar, edinen işletmenin bir işletmesi veya bağlı ortaklığı da dahil olmak üzere,
 - (iii) Üstlenilen yükümlülükler, örneğin, koşullu bedele ilişkin bir yükümlülük ve
 - (iv) Edinen işletmenin özkaynak payları,
 - (f) Koşullu bedel düzenlemeleri ve tazminat varlıklarına ilişkin:
 - (i) Birleşme tarihi itibarı ile muhasebeleştirilen tutar ve
 - (ii) Düzenlemenin tanımı ve ödeme tutarının belirlenme esası,
 - (g) Her bir varlık ve üstlenilen yükümlülük sınıfına ilişkin birleşme tarihi itibarı ile muhasebeleştirilen tutarlar,
 - (h) Bir koşullu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği için muhasebeleştirilemezse, paragraf 259'daki açıklama hükümleri,
 - (i) Pazarlıklı bir satın almada, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri paragraf 34'e uygun olarak finansal tablolara alınan kazanç ile kazancın finansal tablolara alındığı kapsamlı gelir tablosu kalemi ve
 - (j) Edinen işletmenin birleşme tarihinde edinilen işletmenin özkaynak paylarının yüzde 100'ünden azını elinde tuttuğu her bir işletme birleşmesine ilişkin:
 - (i) Edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş tutarı ve söz konusu tutara ilişkin ölçme esası ve
 - (ii) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen edinilen işletmedeki her bir kontrol gücü olmayan pay için gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan değerlendirme yöntemi (veya yöntemleri) ve önemli girdiler.
- 36 Edinen işletme; işletme birleşme tarihinden sonra koşullu bedel varlığını tahsil edene, satana veya söz konusu varlığa olan hakkını başka bir şekilde kaybedene kadar geçen veya işletme bir koşullu bedel yükümlülüğünü ödeyene ya da yükümlülük iptal edilene veya zaman aşımına uğrayana kadar geçen her bir raporlama dönemine ilişkin aşağıdakileri açıklar:
- (a) Muhasebeleştirilen tutarlarda herhangi bir değişiklik, ödeme üzerine ortaya çıkan herhangi bir değişiklik de dahil olmak üzere ve
 - (b) Koşullu bedelin ölçümünde kullanılan değerlendirme teknikleri ve kilit model girdileri.
- 37 Edinen işletme; şerefiyenin, raporlama dönemi başındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatını (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir) aşağıdakileri ayrı olarak göstermek suretiyle açıklar:
- (a) Raporlama döneminde kaydedilen ilave şerefiye (birleşmede, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma ölçütlerini karşılayan elden çıkarma gruplarına dahil olan şerefiye hariç olmak üzere),

- (b) TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış bir elden çıkarma grubuna dahil edilmiş olan şerefiye ile daha önce satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış bir elden çıkarma grubuna dahil edilmemiş olan ve raporlama döneminde finansal tablo dışı bırakılan şerefiye,
- (c) TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uyarınca raporlama döneminde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararları ve
- (d) Raporlama döneminde defter değerinde gerçekleşen diğer değişiklikler.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

- 38 Cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satılmış olan bir duran varlığa (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler dipnotlarda açıklanır:
- (a) İlgili duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) tanımı,
 - (b) Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile söz konusu elden çıkarma işleminin tahmini yöntemi ve zamanlaması ve
 - (c) Uygulanabilmesi durumunda, duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) TFRS 8 çerçevesinde gösterildiği bölüm.
- 39 TFRS 5 paragraf 26 veya 29'dan herhangi birinin uygulanması durumunda, duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış planında değişiklik yapıldığı dönemde işletme, ilgili kararın alınmasına yol açan nitelik ve koşullar ile alınan kararın sunulduğu dönem veya herhangi bir önceki dönem faaliyet sonuçlarına olan etkisini açıklar.

TFRS 5'teki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 40 İşletme, TFRS 5 paragraf 12, 13, 33(a), 33(c) ve 34'te yer alan açıklama hükümlerini uygular. TFRS 5 paragraf 13'te paragraf 33'e yapılan atıf, TFRS 5 paragraf 33(a) ve 33(c)'ye atıf yapılmış olarak kabul edilir.

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

- 41 Bir işletme, araştırma ve değerlendirme varlıklarını ayrı bir varlık sınıfı olarak ele alır ve varlıkların sınıflandırılmasıyla tutarlı olarak paragraf 200-202'nin (TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* alt başlığı altında) veya paragraf 263-266'nın (TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* alt başlığı altında) gerektirdiği açıklamaları yapar.

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

- 42 TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar* paragraf 3-5D, TFRS 7'nin kapsamını, yani TFRS 7'deki açıklama hükümlerinin uygulanacağı; finansal olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin sözleşmeler ve haklar ile finansal araçları belirler. Bu Standardı uygulayan bir işletme, paragraf 43-73'te yer alan açıklama hükümlerinin kapsamını belirlemek için TFRS 7 paragraf 3-5D'yi uygular.

Bu durumda:

- (a) TFRS 7 paragraf 3(a)'da yer alan TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*'nün açıklama hükümlerine yapılan atıflar, paragraf 95-97'ye yapılmış olarak kabul edilir ve
 - (b) TFRS 7 paragraf 5A'da yer alan TFRS 7 paragraf 35A-35N'nin açıklama hükümlerine yapılan atıflar, paragraf 65-71'e yapılmış olarak kabul edilir.
- 43 İşletme, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve finansal performansı açısından finansal araçların önemini değerlendirmelerini sağlayacak bilgileri açıklar.

Finansal varlık ve finansal yükümlülük sınıfları

- 44 TFRS 9 *Finansal Araçlar*'da belirlenen aşağıdaki sınıflardan her birine ilişkin defter değeri, finansal durum tablosu veya dipnotlarda açıklanır:
- (a) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar,
 - (b) Ayn bir şekilde gösterilmek üzere aşağıdaki, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler;

- (i) TFRS 9 paragraf 4.2.2 uyarınca finansal tablolara ilk defa alımında bu şekilde tanımlananlar veya TFRS 9 paragraf 6.7.1 uyarınca sonradan bu şekilde tanımlananlar ve
- (ii) TFRS 9 uyarınca alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılayanlar,
- (c) İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar,
- (d) İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler ve
- (e) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar, aşağıdakiler ayrı gösterilmek üzere:
 - (i) TFRS 9 paragraf 4.1.2A uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar ve
 - (ii) TFRS 9 paragraf 5.7.5 uyarınca finansal tablolara ilk defa alımında bu şekilde tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar.

Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler

- 45 Bir finansal yükümlülüğün, TFRS 9'un 4.2.2 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanması ve söz konusu yükümlülüğün kredi riskindeki meydana gelen değişikliklerin diğer kapsamlı gelire yansıtılması gerektiği durumda (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 paragrafı) aşağıdaki hususlar açıklanır:
- (a) Finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve finansal yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimin toplam tutarı (TFRS 9'un B5.7.13–B5.7.20 paragrafları söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkilerinin belirlenmesine ilişkin rehberlik sağlar) ve
 - (b) Finansal yükümlülüğün defter değeri ile işletmenin sözleşme hükümlerine göre vade sonunda hamile ödemek zorunda olduğu tutar arasındaki fark.
- 46 Bir finansal yükümlülüğün, TFRS 9'un 4.2.2 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanması durumunda ve söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen tüm değişimlerin (söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkileri dâhil) kâr veya zararda sunulması gerektiğinde (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 ve 5.7.8 paragrafları) aşağıdaki hususlar açıklanır:
- (a) Finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve finansal varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimin dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ve toplam tutarı (TFRS 9'un B5.7.13–B5.7.20 paragrafları söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkilerinin belirlenmesine ilişkin rehberlik sağlar) ve
 - (b) Finansal yükümlülüğün defter değeri ile işletmenin sözleşme hükümlerine göre vade sonunda hamile ödemek zorunda olduğu tutar arasındaki fark.

Yeniden sınıflandırma

- 47 İşletme, herhangi bir finansal varlığı TFRS 9'un 4.4.1 paragrafı uyarınca cari veya önceki raporlama dönemlerinde yeniden sınıflandırırsa, bu durumu açıklar. Böyle her bir durum için işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yeniden sınıflandırma tarihi,
 - (b) İş modelindeki değişime ilişkin detaylı bir açıklama ve bunun işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisine ilişkin niteliksel bir tanımlama ve
 - (c) Her bir sınıf içinde yeniden sınıflandırılan ve her bir sınıftan başka bir sınıfa aktarılacak yeniden sınıflandırılan tutar.
- 48 Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, TFRS 9'un 4.4.1 paragrafı uyarınca itfâ edilmiş maliyeti üzerinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, söz konusu finansal varlık finansal tablo dışı bırakıluncaya kadar, yeniden sınıflandırmayı takip eden her bir raporlama dönemi için aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Yeniden sınıflandırma tarihinde belirlenmiş olan etkin faiz oranı ve
 - (b) Finansal tablolara alınan faiz geliri.

Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin netleştirilmesi

- 49 İşletme, raporlama dönemi sonunda, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum* paragraf 42 uyarınca netleştirilen finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin brüt tutarlarını ayrı olarak açıklar.
- 50 Paragraf 49'a göre açıklanan finansal araçlar farklı ölçüm hükümlerine tabi olabilirler (örneğin; geri alım sözleşmesiyle ilgili bir yükümlülük itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülebilirken, bir türev ürün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülecektir). İşletme finansal araçları finansal tablolara yansıtılmış tutarları üzerinden dikkate alır ve ortaya çıkan ölçüm farklılıklarına ilgili açıklamalarda yer verir.

Teminat

- 51 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) TFRS 9'un 3.2.23(a) paragrafı uyarınca yeniden sınıflandırılmış olan tutarlar da dâhil olmak üzere, işletmenin yükümlülükleri veya şartta bağlı yükümlülükleri için teminat olarak verdiği finansal varlıkların defter değeri ve
- (b) Verilen teminata ilişkin durum ve şartlar.

Kredi zararlarına ilişkin karşılık hesabı

- 52 TFRS 9'un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların defter değerinden, zarar karşılığı indirilerek bu varlıkların defter değeri azaltılamaz ve işletme bu zarar karşılığını, finansal varlığın defter değerinden bir indirim olarak finansal durum tablosunda ayrı olarak sunamaz. Ancak işletme, bu zarar karşılığını finansal tablo dipnotlarında açıklar.

Çoklu saklı türev ürün içeren bileşik finansal araçlar

- 53 İşletmenin hem bir yükümlülük hem de bir özkaynak bileşeni içeren bir araç ihraç etmesi (bakınız: TMS 32 paragraf 28) ve sözü edilen aracın, değerleri birbirine bağlı olan çoklu saklı türev ürünler içermesi durumunda (alım opsiyonlu dönüştürülebilir borçlanma aracı gibi), anılan özelliklerin bulunduğuna ilişkin husus dipnotlarda açıklanır.

Temerrüt ve ihlaller

- 54 İşletme, raporlama dönemi sonu itibarıyla finansal tablolarında yer almakta olan kredi borçları için aşağıdakileri açıklar:
- (a) Anapara, faiz ve borç itfa fonu (sinking fund) ödemelerinde dönem içerisinde meydana gelen temerrütlere ilişkin detaylı bilgiler veya sözü edilen borçların itfa koşulları,
- (b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla temerrüde düşülmüş bulunan kredi borçlarının defter değeri ve
- (c) Finansal tabloların yayınlanmasından önce söz konusu temerrüdün giderilip giderilmediği veya anılan kredi borçlarına ilişkin şartların yeniden görüşülüp görüşülmediği.
- 55 Dönem içerisinde ilgili kredi anlaşmasının koşullarında paragraf 54'te açıklananlar dışında bir ihlalin meydana gelmesi ve anılan ihlallerin borç verenin hızlandırılmış geri ödeme/erken itfayı talep etmesine imkân vermesi durumunda (raporlama dönemi sonu itibarıyla ya da raporlama dönemi sonu öncesinde bu ihlaller giderilmediği veya ilgili kredi anlaşmasının koşulları yeniden görüşülmediği takdirde), işletme paragraf 54'te zorunlu kılınan bilgilerin ayrılarını açıklar.

Gelir, gider, kazanç ve kayıp kalemleri

- 56 İşletme, TFRS 18'deki sunum hükümlerine tabi olarak, bu gelir, gider, kâr veya zarar kalemlerini kapsamlı gelir tablosunda sunar veya dipnotlarda açıklar:
- (a) Aşağıdakilerden kaynaklanan net kazançlar veya net kayıplar:
- (i) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık veya yükümlülükler,
- (ii) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler,
- (iii) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar,
- (iv) TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ve

- (v) Dönem içinde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya kayıp tutarı ile finansal tablo dışı bırakma sonucunda birikmiş diğer kapsamlı gelirden kâr veya zarara yeniden sınıflandırılan tutar ayrı olarak gösterilmek üzere TFRS 9'un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar.
- (b) İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen veya TFRS 9'un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklara veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeyen finansal yükümlülüklerle ilişkin (etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan) toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri ve
- (c) Etkin faiz oranı belirlenirken dahil edilen tutarların dışında kalan ve aşağıdakilerden kaynaklanan ücret gelir ve giderleri:
- (i) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya yükümlülükler ve
- (ii) Varlıkların bireyler, vakıflar, emeklilik fayda plânları ve diğer kurumlar adına saklanması veya yatırım olarak değerlendirilmesi sonucunu doğuran emanet ve diğer saklama faaliyetleri.
- 56A İşletme, 56B paragrafına göre açıklanması gerekli bilgileri, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya itfâ edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıkları ve itfâ edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal yükümlülükleri sınıfları itibarıyla açıklar. İşletme, hangi detayda açıklama yapılacağına, uygun toplulaştırma ve ayırtırma seviyesine ve finansal tablo kullanıcılarının açıklanan herhangi bir sayısal bilgiyi değerlendirmek için ek açıklamalara ihtiyaç duyup duymayacağını dikkate alır.
- 56B Finansal tablo kullanıcılarının, temel borçlanma riskleri ve maliyetlerindeki değişikliklerle (paranın zaman değeri veya kredi riski gibi) doğrudan ilgili olmayan şarta bağlı bir olayın meydana gelmesine (veya oluşmamasına) bağlı olarak sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tutarını değiştirebilecek sözleşme şartlarının etkisini anlamalarını sağlamak için, işletme aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Şarta bağlı olayın niteliğine ilişkin nitel bir tanımlama;
- (b) Sözleşmeye bağlı nakit akışlarında bu sözleşme şartlarından kaynaklanabilecek olası değişiklikler hakkında nicel bilgiler (örneğin, olası değişikliklerin aralığı) ve
- (c) Bu sözleşme şartlarına tabi olan finansal varlıkların brüt defter değeri ve finansal yükümlülüklerin itfâ edilmiş maliyeti.
- 56C Örneğin, işletme, karbon emisyonlarında bir azalma sağlaması halinde sözleşmeye bağlı nakit akışları değişecek olan itfâ edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen bir finansal yükümlülük sınıfı için 56B paragrafının gerektirdiği bilgileri açıklar.

Muhasebe politikaları

- 57 Paragraf 176 uyarınca, işletme, önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklar. Bu doğrultuda, finansal tablolar hazırlanırken finansal araçların ölçümünde kullanılan ölçüm esası (veya esasları) hakkındaki bilgilerin, önemli muhasebe politikası bilgileri olması beklenir.

Korunma muhasebesi

- 58 İşletme, riskten korunmaya karar verdiği ve korunma muhasebesi uyguladığı her bir risk kategorisi için, aşağıdakilerin ayrı birer tanımını açıklar:
- (a) Riskten korunmak için kullanılan korunma araçları (ve bunların nasıl kullanıldıkları) ve
- (b) Korunma etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla korunan kalem ve korunma aracı arasındaki ekonomik ilişkinin nasıl belirlendiği.
- 59 Belirli bir risk bileşeninin korunan kalem olarak tanımlanması durumunda (bakınız: TFRS 9'un 6.3.7 paragrafı) işletme, korunan kalem olarak tanımlanan risk bileşenini nasıl belirlediği hakkında nitel veya nicel bilgileri (risk bileşeni ve ilgili kalemin tamamı arasındaki ilişkinin niteliği hakkında açıklama da dâhil) sağlar.
- 60 İşletme, her bir korunma işlemi türü için (gerçeğe uygun değer değişiminden korunma, nakit akış değişkenliğinden korunma veya yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma), korunma aracı olarak tanımlanan kalemlere ilişkin aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:
- (a) Korunma aracının defter değeri (finansal varlıklar, finansal yükümlülüklerden ayrı olarak gösterilir),
- (b) Finansal durum tablosundaki, korunma aracını içeren ana hesap kalemi,

- (c) İlgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişim ve
- (d) Korunma araçlarının nominal tutarı (ton veya metreküp gibi miktarlar da dâhil).
- 61 İşletme, korunma işlemi türleri için, korunan kalemlere ilişkin aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:
- (a) Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemlerinde:
- (i) Finansal tablolara alınan korunan kalemin defter değeri (varlıklar ve yükümlülükler ayrı sunulmak üzere),
- (ii) Finansal tablolara alınan korunan kalemin defter değerine dâhil edilen, korunan kaleme ilişkin gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemine yönelik düzeltmelerin birikmiş tutarı (varlıklar ve yükümlülükler ayrı sunulmak üzere),
- (iii) Finansal durum tablosundaki, korunan kalemi içeren ana hesap kalemi ve
- (iv) İlgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunan kalemin değerindeki değişim.
- (b) Nakit akış değişkenliğinden korunma ve yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde ilgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunan kalemin değerindeki değişim (nakit akış değişkenliğinden korunma işlemi için TFRS 9'un 6.5.11(c) paragrafı uyarınca finansal tablolara alınacak korunma etkinsizliğinin belirlenmesinde kullanılan değer değişimleri).
- 62 İşletme, korunma işlemi türleri için, aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:
- (a) Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemleri açısından; kâr veya zarara (veya işletmenin TFRS 9 paragraf 5.7.5 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimlerini diğer kapsamlı gelirden sunmayı tercih ettiği özkaynak aracına ilişkin korunma işleminde diğer kapsamlı gelire) yansıtılan korunma etkinsizliği (diğer bir ifadeyle korunma aracı ve korunan kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıplar arasındaki fark).
- (b) Nakit akış değişkenliğinden korunma ve yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemleri açısından;
- (i) Diğer kapsamlı gelire yansıtılan korunma işleminden kaynaklanan raporlama dönemindeki kazanç veya kayıplar,
- (ii) Kâr veya zarara yansıtılan korunma etkinsizliği ve
- (iii) Yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak (bakınız: TFRS 18) nakit akış değişkenliğinden korunma fonundan veya yabancı para çevrim farkı fonundan kâr veya zarara aktarılacak yeniden sınıflandırılan tutar (korunma muhasebesinin daha önce uygulandığı ancak korunmaya konu olan gelecekteki nakit akışlarının artık gerçekleşmesinin beklenmediği tutarlar ile korunan kalem kâr veya zararı etkilediği için transfer edilen tutarlar farklılaştırılarak).
- 63 İşletme, TFRS 9'un 6.8.4–6.8.12 paragraflarında veya TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* paragraf 102D-102N'de düzenlenen istisnaları uyguladığı korunma ilişkileri için aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) İşletmenin korunma ilişkilerini etkileyen önemli gösterge faiz oranları,
- (b) İşletmenin yönettiği ve gösterge faiz oranı reformundan doğrudan etkilenen riskin kapsamı,
- (c) İşletmenin alternatif gösterge oranlarına geçiş sürecini nasıl yönettiği,
- (d) İşletmenin bu paragrafları uygularken kullandığı önemli varsayım veya değerlendirmeler tanımı (örneğin gösterge faiz oranına dayalı nakit akışlarının zamanlaması ve tutarı açısından gösterge faiz oranı reformunun yarattığı belirsizliğin ne zaman ortadan kalktığına ilişkin varsayım veya değerlendirmeler) ve
- (e) Söz konusu korunma ilişkilerindeki korunma araçlarının nominal tutarı.

Gerçeğe uygun değer

- 64 Bazı durumlarda, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasadaki özdeş bir varlık veya yükümlülüğün (seviye 1 girdisi) kotasyon fiyatıyla ya da sadece gözlemlenebilir piyasalardaki bilgilerin kullanıldığı bir değerlendirme yöntemiyle belirlenememesi (bakınız: TFRS 9, B5.1.2A paragrafı) nedeniyle işletme, bir finansal varlık veya

yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alırken finansal tablolara bir kazanç veya kayıp yansıtmaz. Bu tür durumlarda işletme, finansal varlık veya yükümlülük sınıfı itibarıyla aşağıdakileri açıklar:

- (a) Piyasa katılımcılarının, varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları faktörlerdeki (zaman faktörü dâhil) değişiklikleri yansıtmak amacıyla, ilk defa finansal tablolara alma sırasındaki gerçeğe uygun değer ile işlem fiyatı arasındaki farkın, kâr veya zararda finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikası (bakınız: TFRS 9 paragraf B5.1.2A(b)),
- (b) Dönem başında ve sonunda henüz kâr veya zararda finansal tablolara alınmamış olan toplam fark ve bu farkın hesap bakiyesinde meydana gelen değişikliklerin mutabakatı ve
- (c) Gerçeğe uygun değeri destekleyici nitelikteki kanıta ilişkin bir tanımlama da dâhil olmak üzere, işletme tarafından işlem fiyatının, gerçeğe uygun değerinin en iyi kanıtı olarak değerlendirilmemesinin nedeni.

Doğaya bağlı elektriğe dayanan sözleşmeler

64A İşletme, TFRS 7'nin 5B paragrafında belirtilen kriterleri karşılayan doğaya bağlı elektriğe dayanan sözleşmeler hakkındaki bilgileri finansal tablolarında tek bir dipnotta açıklar. İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) İşletmeyi aşağıdakilere maruz bırakan sözleşme özellikleri hakkında bilgi:
 - (i) Temel elektrik miktarındaki değişkenlik (bakınız: TFRS 9 paragraf 2.3A) ve
 - (ii) Elektriği kullanamayacağı bir teslimat aralığında işletmenin zorunlu elektrik satın alma riski (bakınız: TFRS 9, B2.7 paragrafı).
- (b) Raporlama tarihi itibarıyla bu tür sözleşmelerden kaynaklanan finansal tablolara alınmamış taahhütler hakkında bilgi:
 - (i) Bu sözleşmeler kapsamında elektrik satın alınmasından kaynaklanan gelecekteki tahmini nakit akışları. İşletme, gelecekteki tahmini nakit akışlarını açıklayacağı uygun zaman aralıklarını belirlerken kendi muhakemesini kullanır.
 - (ii) İşletmenin bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelip gelmediğini nasıl değerlendirdiğine ilişkin bu değerlendirmeyi yaparken kullandığı varsayımlar da dahil olmak üzere nitel bilgiler (bakınız: TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*).
- (c) İşletmenin raporlama dönemindeki finansal performansı üzerindeki etkilere ilişkin nitel ve nicel bilgiler. Bu açıklama, işletmenin net elektrik alıcısı olup olmadığını değerlendirmek için kullandığı raporlama dönemi için geçerli olan bilgilere dayanır (bakınız: TFRS 9, B2.8 paragrafı). İşletme, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki bilgileri açıklar:
 - (i) Sözleşmeler kapsamında yapılan elektrik alımlarından doğan maliyetler, satın alınan elektriğin ne kadarının teslimat anında kullanılmadığını ayrı olarak açıklayarak;
 - (ii) Kullanılmayan elektriğin satışından elde edilen gelir ve
 - (iii) Kullanılmayan elektriğin satışını netleştirmek için yapılan elektrik alımlarından doğan maliyetler.

64B İşletme, TFRS 7'nin 5C paragrafında belirtilen kriterleri karşılayan sözleşmeleri için, 60'ıncı paragraf uyarınca korunma araçlarının hüküm ve koşullarına ilişkin açıklanan bilgileri risk kategorisine göre ayırır.

64C İşletmenin TFRS 7'nin 5D paragrafında tanımlandığı şekilde doğaya bağlı elektriğe dayanan diğer sözleşmelere ilişkin bilgileri (64B paragrafında tanımlanan sözleşmeler de dâhil olmak üzere) finansal tablolarındaki diğer dipnotlarda açıklaması durumunda, işletme 64A paragrafının gerektirdiği tek bir dipnotta bu dipnotlara karşılıklı referansa yer verir.

Finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve boyutu

Kredi riski: bütün işletmeler

65 İşletme TFRS 9 Bölüm 5.5'teki hükümleri uygulamak için kullanılan girdileri, varsayımları ve tahmin tekniklerini açıklar. Bu amaçla işletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Aşağıdakiler için kullanılan girdiler, varsayımlar ve tahmin tekniklerinin esası:
 - (i) 12 aylık ve ömür boyu beklenen kredi zararlarının ölçümü,

- (ii) Finansal araçlardaki kredi riskinin ilk defa finansal tablolara almadan bu yana önemli ölçüde artıp artmadığının belirlenmesi,
 - (iii) Bir finansal varlığın kredi değeri düşüklüğüne uğramış bir finansal varlık olup olmadığının belirlenmesi,
 - (b) Makroekonomik bilgilerin kullanımı dâhil, ileriye yönelik bilginin beklenen kredi zararlarının belirlenmesine nasıl dâhil edildiği ve
 - (c) Tahmin tekniklerindeki ya da raporlama dönemi boyunca yapılan önemli varsayımlardaki değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenleri.
- 66 İşletme, zarar karşılıklarındaki değişiklikleri ve bu değişikliklerin nedenlerini açıklamak için, finansal araç sınıfları itibarıyla, zarar karşılıklarının açılış bakiyeleri ile kapanış bakiyeleri arasındaki mutabakatı, dönem boyunca aşağıdakilere ilişkin değişiklikleri ayrı göstermek suretiyle bir tabloda sunar:
- (a) 12 aylık beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen zarar karşılıkları,
 - (b) Aşağıdakiler için ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen zarar karşılıkları:
 - (i) İlk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinin önemli ölçüde arttığı ancak kredi değeri düşüklüğüne uğramamış finansal araçlar,
 - (ii) Raporlama tarihinde kredi değeri düşüklüğüne uğramış (ancak satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değeri düşüklüğüne uğramamış) finansal varlıklar ve
 - (iii) Zarar karşılıkları TFRS 9 paragraf 5.5.15 uyarınca ölçülen ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacakları.
 - (c) Satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değeri düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar. Söz konusu mutabakata ek olarak işletme, raporlama döneminde ilk defa finansal tablolara alınan finansal varlıklara ilişkin indirgenmemiş beklenen kredi zararlarının, ilk defa finansal tablolara alınırken toplam tutarını açıklar.

- 67 Kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmeleri için zarar karşılığı, karşılık olarak finansal tablolara alınır. İşletme, finansal varlıklara ilişkin zarar karşılığındaki değişiklikler hakkındaki bilgileri, kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmelerine ilişkin zarar karşılıklarındaki değişikliklerden ayrı olarak açıklar. Bununla birlikte, finansal araç hem bir kredi bileşeni (finansal varlık) hem de kullanılmamış bir taahhüt bileşeni (kredi taahhüdü) içeriyorsa ve işletme, kredi taahhüdü bileşenindeki beklenen kredi zararlarını, finansal araç bileşenindeki beklenen kredi zararlarından ayrı olarak tanımlamıyorsa, kredi taahhüdündeki beklenen kredi zararları, finansal varlık için ayrılan zarar karşılığı ile birlikte finansal tablolara alınır. Birleştirilmiş beklenen kredi zararlarının finansal varlığın brüt defter değerini aşması hâlinde, beklenen kredi zararı karşılık olarak finansal tablolara alınır.

Kredi riski: Esas faaliyet konusu müşterilere finansman sağlamak olan işletmeler

- 68 Paragraf 69-71'de yer alan açıklama hükümleri, yalnızca TFRS 18'de tanımlandığı şekilde ana faaliyeti müşterilere finansman sağlamak olan işletmeler için geçerlidir.
- 69 İşletme, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdakileri anlamasını ve değerlendirmesini sağlayacak bilgileri açıklar:
- (a) İşletme, ilk defa finansal tablolara almadan bu yana, finansal araçlardaki kredi riskinin önemli ölçüde artıp artmadığını nasıl belirlediğini aşağıdakilerle birlikte açıklar:
 - (i) TFRS 9 paragraf 5.5.10 uyarınca, TFRS 9'un uygulandığı finansal araç sınıfları da dâhil olmak üzere finansal araçların düşük kredi riskine sahip olduğunun değerlendirilmesi hâlinde bu değerlendirmenin nasıl yapıldığı,
 - (ii) Finansal varlıkların vadesi 30 günü aştığında, ilk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinde önemli bir artış olduğuna ilişkin TFRS 9 paragraf 5.5.11'de yer alan ön kabulün aksinin iddia edilmesi hâlinde bunun nasıl yapıldığı ve
 - (b) İşletmenin temerrüt tanımı (bu tanımı seçme gerekçeleriyle birlikte).
- 70 İşletme dönem boyunca finansal araçların brüt defter değerinde meydana gelen önemli değişikliklerin, zarar karşılığındaki değişikliklere ne ölçüde sebep olduğu hakkında açıklama yapar. Bu açıklama, paragraf 66 (a)-(c)'de belirtilen şekilde zarar karşılığını yansıtan finansal araçlar için ayrı olarak yapılır ve ilgili nicel ve nitel bilgileri içerir. Zarar karşılığında değişikliğe sebep olan finansal araçların brüt defter değerindeki değişikliklere aşağıdakiler örnek verilebilir:
- (a) Raporlama döneminde oluşturulan ya da edinilen finansal araçlar sebebiyle meydana gelen değişiklikler,

- (b) TFRS 9 uyarınca finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasıyla sonuçlanmayan sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yeniden yapılandırılması,
- (c) Raporlama döneminde finansal tablo dışı bırakılan finansal araçlar (kayıttan düşülenler dâhil) sebebiyle meydana gelen değişiklikler ve
- (d) Zarar karşılıklarının, 12 aylık beklenen kredi zararları veya ömür boyu beklenen kredi zararları üzerinden ölçülüp ölçülmemesinden kaynaklanan değişiklikler.

71 İşletme finansal varlıklarının brüt defter değerini ve kredi taahhütleri ile finansal teminat sözleşmelerindeki kredi riskini, kredi riski derecelendirme notu itibarıyla açıklar. Bu bilgiler, aşağıda yer alan finansal araçlar için ayrı olarak sunulur:

- (a) Zarar karşılıkları, 12 aylık beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen finansal araçlar;
- (b) Zarar karşılıkları, ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen ve:
 - (i) İlk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinin önemli ölçüde arttığı ancak kredi değer düşüklüğüne uğramamış olan finansal araçlar,
 - (ii) Raporlama tarihinde kredi değer düşüklüğüne uğramış (ancak satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramamış) finansal varlıklar ve
 - (iii) Zarar karşılıkları TFRS 9 paragraf 5.5.15 uyarınca ölçülen ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacakları.
- (c) Satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar.

Likidite riski

72 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Türev olmayan finansal yükümlülüklerin (ihraç edilen finansal teminat sözleşmeleri de dahil olmak üzere) sözleşmeye dayalı vadelerinin kalan kısmını gösteren bir vade analizi.
- (b) Türev finansal yükümlülükler için bir vade analizi. Söz konusu vade analizi, nakit akışlarının zamanlamasının anlaşılabilmesi için sözleşmeye dayalı vadelerin önem taşıdığı türev finansal yükümlülükler açısından, sözleşmeye dayalı vadelerin kalan kısmını içermelidir (bakınız: TFRS 7 paragraf B11B).
- (c) (a) ve (b)'deki yükümlülüklerden ortaya çıkacak likidite riskini yönetme şekli.

Finansal varlıkların devredilmesi

73 İşletme finansal varlıklarını, tamamı veya bir kısmı finansal tablo dışı bırakılma şartlarını karşılamayacak şekilde devretmiş olabilir. İşletme, her raporlama tarihinde, tamamıyla finansal tablo dışı bırakılmamış olan devredilen finansal varlıkların her bir sınıfı için aşağıdaki hususları açıklar:

- (a) Devredilen varlıkların niteliği,
- (b) İşletmenin sahipliğe ilişkin olarak maruz kaldığı risk ve getirilerin niteliği ve
- (c) İşletmenin devredilen varlıkların tamamını finansal tablolara almaya devam etmesi hâlinde, devredilen varlıklar ve ilgili yükümlülüklerin defter değerleri.

TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

74 TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar paragraf 5-6, TFRS 12'nin kapsamını, (diğer bir ifadeyle TFRS 12'de yer alan açıklama hükümlerinin uygulanacağı diğer işletmelerdeki payları) belirler. Bu Standartı uygulayan bir işletme, bu Standarttaki paragraf 75-94'de yer alan açıklama hükümlerinin kapsamını belirlemek için TFRS 12 paragraf 5-6'yı uygular. Ancak:

- (a) TFRS 12 paragraf 5(b)'de yer alan müşterek anlaşmalara (diğer bir ifadeyle müşterek faaliyetlere veya iş ortaklıklarına) yapılan atıflar, sadece iş ortaklıklarına yapılmış olarak kabul edilir,
- (b) TFRS 12 paragraf 5A'da yer alan "B17 paragrafında belirlenen durum hariç" ifadesi "bu Standartın 89'uncu paragrafının gerektirdiği açıklamalar hariç" olarak kabul edilir,
- (c) TFRS 12 paragraf 6(b)(i)'de, TFRS 12 paragraf 24-31'de yer alan açıklama hükümlerine yapılan atıf, bu Standarttaki paragraf 92-94'e yapılmış olarak kabul edilir ve
- (d) TFRS 12 paragraf 6(b)(ii)'de yer alan "bu TFRS"ye yapılan atıf, bu Standarttaki paragraf 82-94'e yapılmış olarak kabul edilir.

75 İşletme aşağıdakilere ilişkin payları hakkındaki bilgileri ayrı olacak şekilde açıklar:

- (a) Bağlı ortaklıklar,
- (b) İş ortaklıkları,
- (c) İştirakler ve
- (d) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeler.

Bağlı ortaklıklardaki paylar

76 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklığa ait finansal tabloların raporlama tarihinin veya döneminin, konsolide finansal tablolarından farklı olması durumunda, (bakınız: TFRS 10'nun B92 ve B93 paragrafları) işletme; bağlı ortaklığının finansal tablolarının raporlama dönemi sonu tarihini açıklar.

77 İşletme, grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup yükümlülüklerini ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaları (örneğin; yasal, sözleşmeye bağlı ve düzenleyici kısıtlamalar) açıklar. Bu kısıtlamalara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- (a) Ana ortaklığın veya bağlı ortaklıkların nakit veya diğer varlıkları grup içerisindeki diğer işletmelere transfer edebilmesine (veya diğer işletmelerden nakit veya diğer varlıkları elde edebilmesine) yönelik kısıtlamalar ve
- (b) Grup içerisindeki diğer işletmelere veya grup içindeki diğer işletmelerden; temettü ve diğer sermaye dağıtımlarının ödenmesini ya da elde edilmesini veya kredi ve avans verilmesini, alınmasını ya da geri ödenmesini kısıtlayabilecek garantiler veya diğer zorunluluklar.

78 Bir işletme, kendisini zarara maruz bırakabilecek olay ve durumlar da dahil olmak üzere, ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek vermesini gerektiren her türlü sözleşmeye bağlı anlaşmanın koşullarını açıklar (örneğin; yapılandırılmış işletmenin varlıklarının alınması veya ona finansal destek sağlanması şeklindeki yükümlülüklerle ilgili likidite anlaşmaları veya kredi derecelendirme notunun belli bir seviyenin altına düşmesiyle yürürlüğe giren anlaşmalar gibi).

79 Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlamışsa (örneğin; yapılandırılmış işletme tarafından ihraç edilen araçların veya işletmenin varlıklarının satın alınması), işletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduklarını da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ve tutarı,
- (b) Destek sağlanmasının nedenleri.

80 Yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilen bir yapılandırılmış işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlanması şeklindeki mevcut her türlü niyetini açıklar.

81 Bir işletme, varsa, TFRS 10'un 25 inci paragrafı uyarınca hesaplanan kazanç veya kayıplarını ve aşağıdaki hususları açıklar:

- (a) Bu kazanç veya kayıptan ne kadarının, eski bağlı ortaklıkta devam eden her türlü yatırımı kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi sonucu ortaya çıktığı ve
- (b) Kazanç veya kaybın, kâr veya zararda hangi kalem (veya kalemler) içerisinde muhasebeleştirildiği (aynı bir kalem olarak sunulmuşsa).

Yatırım işletmesinin niteliği

82 Ana ortaklık yatırım işletmesinin belirgin özelliklerinden birine veya daha fazlasına sahip olmamasına rağmen TFRS 10 paragraf 27 uyarınca yatırım işletmesi olduğunu belirlediğinde (bakınız: TFRS 10 paragraf 28), yatırım işletmesi olduğu sonucuna varmasının nedenlerini açıklar.

83 İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde veya yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, yatırım işletmesi niteliğindeki değişikliği ve bu değişikliğin nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırım işletmesi haline gelen işletme, nitelik değişikliğinin sunulan döneme ait finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir:

- (a) Nitelik değişikliği tarihi itibarıyla konsolide edilmesine son verilen bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun değerleri toplamı,

- (b) TFRS 10 paragraf B101'e göre hesaplanan varsa toplam kazanç ya da kayıplar ve
- (c) Kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirildiği (ayrı olarak sunulmaması durumunda) kâr veya zarar kalemi (kalemleri).

Konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklardaki paylar (yatırım işletmeleri)

- 84 TFRS 10 uyarınca, konsolidasyon istisnası uygulaması ve bunun yerine bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olan yatırım işletmesi bu hususu açıklar.
- 85 Yatırım işletmesi aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın, nakit temettü şeklinde veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırım işletmesine fon transferi yapabilmesi üzerindeki önemli kısıtlamaların (örneğin borçlanma anlaşmalarından, mevzuat hükümlerinden veya sözleşmeye dayalı anlaşmalardan kaynaklanan) niteliği ile kapsamı ve
 - (b) Bağlı ortaklığın finansal destek elde etmesine yardımcı olmak için sağlanan taahhütler ya da niyetler de dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya diğer şekillerde destek sağlamaya ilişkin mevcut taahhütler ya da niyetler.
- 86 Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma ya da bağlı ortaklığa finansal destek elde etmesi için yardımcı olma) durumunda, işletme aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Konsolide edilmeyen her bir bağlı ortaklığa sağlanan desteğin şekli ile tutarı ve
 - (b) Destek sağlamanın nedenleri.
- 87 Yatırım işletmesi kendisini veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklarını; raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan, kontrol edilen, yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek sağlamasını gerektirebilecek sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin, likidite anlaşmaları veya yapılandırılmış işletmenin varlıklarını satın alma veya işletmeye mali destek sağlamaya ilişkin kredi derecelendirme değerlendirmeleri).

İş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki paylar

- 88 Raporlayan işletme açısından önemli olan her bir iş ortaklığı ve iştirak ile ilgili olarak aşağıdakiler açıklanır:
- (a) İş ortaklığı veya iştirakteki yatırımın özkaynak yöntemi kullanılarak mı yoksa gerçeğe uygun değer üzerinden mi ölçüldüğü ve
 - (b) İş ortaklığı veya iştirak özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştiriliyorsa, kote edilmiş bir piyasa fiyatının bulunması halinde, iş ortaklığı veya iştirakteki yatırımın gerçeğe uygun değeri.
- 89 İşletme özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iş ortaklıkları veya iştiraklerindeki paylarının defter değerini toplu olarak açıklar. İşletme ayrıca bu tür iş ortaklıklarının veya iştiraklerinin aşağıda belirtilen kalemlerinden kendisine düşen payın toplamını ayrı olarak açıklar:
- (a) Sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar ve
 - (b) Durdurulan faaliyetlerden vergi sonrası kâr veya zarar.

90 Yatırım işletmesinin paragraf 88-89 uyarınca zorunlu olan açıklamaları sunması gerekli değildir.

91 İşletme iş ortaklıklarındaki paylarına ilişkin olarak yapmış olduğu ancak raporlama dönemi sonunda muhasebeleştirilmemiş olan toplam taahhütleri açıklar (iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü bulunan diğer yatırımcılarla birlikte verilen taahhütlerden payına düşen kısmı da içerecek şekilde). Taahhütler, gelecekte nakit veya diğer kaynakların çıkışına neden olabilecek nitelikteki taahhütlerdir.

Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylar

92 Bir işletme, raporlama dönemi içinde, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmaksızın, halihazırda veya önceden paylarına sahip olduğu konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek vermişse (örneğin, yapılandırılmış işletmenin varlıklarının veya ihraç ettiği araçların satın alınması), aşağıdakileri açıklar:

- (a) İşletmenin hangi durumlarda, yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olduğu da dahil, sağlanan desteğin türü ve tutarı,

(b) Destek sağlanmasının nedenleri.

- 93 Yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlanması şeklindeki mevcut her türlü niyetini açıklar.
- 94 Yatırım işletmesi, kontrol ettiği ve paragraf 84-87 uyarınca yapılması gerekli açıklamaları sunduğu, konsolidasyona tabi olmayan, yapılandırılmış bir işletme için paragraf 92-93 uyarınca gerekli olan açıklamaları sunmak zorunda değildir.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

- 95 İşletme, ilk kez finansal tablolara alındıktan sonra gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen (TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değere dayanan ölçümler dahil) finansal durum tablosundaki her bir varlık ve yükümlülük sınıfı için (uygun varlık ve yükümlülük sınıflarının belirlenmesine ilişkin bilgi için bakınız: TFRS 13 paragraf 94) aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
- (a) Tekrar eden ya da tekrar etmeyen gerçeğe uygun değer ölçümleri için raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değer ölçümü,
 - (b) Tekrar eden ya da tekrar etmeyen gerçeğe uygun değer ölçümleri için gerçeğe uygun değer ölçümlerinin bütünüyle sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin seviyesi (Seviye 1, 2 ya da 3),
 - (c) Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 2. ve 3. Seviyelerinde sınıflandırılan tekrar eden ve tekrar etmeyen gerçeğe uygun değer ölçümleri için değerlendirme yönteminin (ya da yöntemlerinin) ve gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan girdilerin tanımı ve
 - (d) Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 3. Seviyesinde sınıflandırılan tekrar eden gerçeğe uygun değer ölçümleri için:
 - (i) Kar veya zarara yansıtılan döneme ilişkin toplam kazanç veya kayıplar ile söz konusu kazanç veya kayıpların yansıtıldığı ilgili kalem (ya da kalemler) ve
 - (ii) Diğer kapsamlı gelire yansıtılan döneme ilişkin toplam kazanç veya kayıplar ile söz konusu kazanç veya kayıpların yansıtıldığı ilgili kalem (ya da kalemler).
- 96 İşletme, TFRS 13 paragraf 48'de yer verilen istisnanın uygulanmasına yönelik bir muhasebe politikası kararı vermesi durumunda, bu durumu açıklar.
- 97 Paragraf 95 tarafından zorunlu tutulan sayısal açıklamalar, başka bir format daha uygun olmadığı sürece tablo formatında sunulur.

TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

Tarife düzenlemesine bağlı olarak yürütülen faaliyetlere ilişkin açıklamalar

- 98 İşletme, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerinin her bir türü için aşağıdakileri açıklar:
- (a) Tarife düzenlemesine tabi faaliyetin yapısı ve kapsamı ile tarife belirleme sürecinin yapısı hakkında özet bilgi ve
 - (b) Tarife düzenleyicisinin (ya da düzenleyicilerinin) kimliği. Tarife düzenleyicisinin ilişkili taraf olması (TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları*'nda tanımlandığı şekliyle) durumunda işletme, nasıl ilişkili olduğuna dair bilgileri de dâhil ederek, bu hususu açıklar.
- 99 Paragraf 98 uyarınca yapılması gereken açıklamalar, doğrudan dipnotlarda sunulur ya da finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolarla aynı şartlarda ve aynı zamanda erişebildiği diğer bazı beyanlara (yönetim beyanı veya risk raporu gibi) çapraz referans verilerek, finansal tablolarda yer alır. Söz konusu açıklamaların finansal tablolarda doğrudan ya da çapraz referansla yer almaması durumunda, finansal tablolar eksik olarak düzenlenmiştir.

Finansal tablolara alınan tutarlara ilişkin açıklamalar

- 100 İşletme, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinin finansal tablolara alınma ve finansal tablo dışı bırakılma esasları ile bu bakiyelerin geri kazanılabilirliğinin nasıl değerlendirildiği ve değer düşüklüğü zararının nasıl ayrıldığı dâhil başlangıçtaki ve sonraki ölçümlerinin nasıl yapıldığını açıklar.
- 101 Her bir tarife düzenlemesine tabi faaliyet için işletme düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin her biri için raporlama döneminin başlangıcı ve sonundaki defter değerlerine ilişkin mutabakatı bir tabloda (veya

tablo dışında bir format daha uygun ise bu formatta) açıklar. İşletme bu mutabakatı açıklarken gerekli olan detayın (bakınız: TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları* paragraf 28-29) belirlenmesinde muhakemesini kullanır ancak aşağıdaki unsurlara yer verilmesi genellikle ihtiyaca uygun bilgi sunulmasını sağlar:

- (a) Cari dönemde düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesi olarak finansal durum tablosuna alınmış olan tutarlar,
- (b) Cari dönemde geri kazanılan (bazen itfa edilen şeklinde de ifade edilebilir) ya da iptal edilen bakiyelerle ilgili olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna (veya tablolarına) yansıtılan tutarlar ve
- (c) Ayrı olarak tanımlanan, düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerini etkileyen diğer tutarlar (örneğin; değer düşüklükleri, bir işletme birleşmesinde edinilen veya üstlenilen kalemler, elden çıkarılan kalemler, kurdaki veya iskonto oranlarındaki değişimlerin etkisi).

102 Düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin artık tamamen geri kazanılabilir veya iptal edilebilir olmadığı sonucuna ulaşması durumunda işletme, söz konusu bakiyenin geri kazanılabilir veya iptal edilebilir olmamasının nedenini ve düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyesinin ne tutarda azaltıldığını açıklar.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

Müşterilerle yapılan sözleşmeler

Hasılatın ayrıştırılması

103 İşletme müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılatın ve nakit akışlarının niteliğinin, tutarının, zamanlamasının ve belirsizliğinin ekonomik etkenlerce nasıl etkilendiğini gösteren bölümlere ayırır. Uygun olabilecek bölümlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- (a) Mal veya hizmetin türü (örneğin ana ürün grupları),
- (b) Coğrafi bölge (örneğin, ülke veya bölge),
- (c) Piyasa veya müşteri türü (örneğin, kamu ve özel (sektör) müşteriler),
- (d) Sözleşme türü (örneğin, sabit fiyatlı sözleşmeler ve süre ve malzeme bazlı sözleşmeler),
- (e) Sözleşme süresi (örneğin, kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler),
- (f) Mal veya hizmetlerin devir zamanı (örneğin, belirli bir anda müşterilere devredilen mal veya hizmetlerden hasılat ve zamana yayılarak devredilen mal veya hizmetlerden hasılat) ve
- (g) Satış kanalları (örneğin, tüketicilere doğrudan satılan mallar ile araçlar vasıtasıyla satılan mallar).

104 Buna ilave olarak, işletme, TFRS 8'i uygulamakta ise, finansal tablo kullanıcılarının (paragraf 103 uyarınca) ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkiyi anlamalarını mümkün kılacak yeterlilikte bilgiyi açıklar.

Sözleşme bakiyeleri

105 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Ayrı olarak sunulmadıkları veya açıklanmadıkları durumda, müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan alacakların, sözleşme varlıklarının ve sözleşme yükümlülüklerinin açılış ve kapanış bakiyeleri,
- (b) Dönem başında sözleşme yükümlülüğü bakiyesine dâhil edilmiş olup raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat ve
- (c) Geçmiş dönemlerde (kısmen veya) tamamen yerine getirilen edim yükümlülüklerinden raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan hasılat (örneğin, işlem bedelindeki değişimler).

Değer düşüklüğü zararı

106 Diğer TFRS'ler uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulmadığı sürece, bir işletme müşterilerle yaptığı sözleşmelerden doğan alacaklar veya sözleşme varlıkları üzerinde raporlama dönemi boyunca (TFRS 9 uyarınca) muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarını, diğer sözleşmelerden kaynaklanan değer düşüklüğü zararlarından ayrı olarak açıklar.

Edim yükümlülükleri

- 107 İşletme, müşterilerle yaptığı sözleşmelerdeki edim yükümlülükleriyle ilgili bilgileri açıklar:
- (a) Bir faturala-elde tut anlaşması kapsamındaki edim yükümlülüklerini ne zaman yerine getirdiği dâhil, işletmenin edim yükümlülüklerini genellikle ne zaman yerine getirdiği (örneğin sevkiyat üzerine, teslimat üzerine, hizmetler görüldükçe veya hizmetin tamamlanması üzerine),
 - (b) Önemli ödeme şartları (örneğin ödemenin genellikle ne zaman muaccel hale geldiği, sözleşmenin önemli bir finansman bileşenine sahip olup olmadığı, bedelin değişken olup olmadığı ve değişken bedel tahmininin TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* paragraf 56–58 uyarınca genellikle sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı),
 - (c) İade ve geri ödeme yükümlülükleri ile diğer benzeri yükümlülükler ve
 - (d) Garanti türleri ve ilgili yükümlülükler.

Kalan Edim Yükümlülüklerine Dağıtılan İşlem Bedeli

- 108 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamen veya kısmen yerine getirilmemiş edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem bedelinin toplam tutarı ve
 - (b) İşletmenin, (a) paragrafında belirtilen tutarı ne zaman hasılat olarak finansal tablolara almayı beklediğine ilişkin aşağıdaki yöntemlerden biriyle yapılan bir açıklama:
 - (i) Kalan edim yükümlülüklerinin süresine en uygun zaman aralıklarından faydalanılarak nicel bazda veya
 - (ii) Nitel bilgiler kullanılarak.
- 109 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletme aşağıdaki koşullardan birinin karşılanması halinde, edim yükümlülüğü için paragraf 108'deki bilgileri açıklamak zorunda değildir:
- (a) Edim yükümlülüğü, başlangıçta beklenen süresi bir yıl veya daha kısa olan bir sözleşmenin parçasıdır veya
 - (b) İşletme edim yükümlülüğünün yerine getirilmesini TFRS 15 paragraf B16 uyarınca hasılat olarak finansal tablolara almaktadır.

TFRS 15'in uygulanmasında kullanılan önemli yargılar

- 110 İşletme TFRS 15'in uygulanmasında kullandığı ve müşterilerle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın tutar ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen yargıları ve bu yargılardaki değişiklikleri açıklar.

Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesi

- 111 İşletme, zamana yayılan edim yükümlülükleriyle ilgili olarak hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılan yöntemleri açıklar (örneğin, kullanılan çıktı veya girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama).

İşlem bedelinin ve edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarların belirlenmesi

- 112 İşletme, değişken bedel tahmininin sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının değerlendirilmesi için kullanılan yöntem, girdi ve varsayımlar hakkındaki bilgileri açıklar.

Müşteriyle Sözleşme Yapılması veya Sözleşmenin Yerine Getirilmesi İçin Katılan Maliyetlerden Finansal Tablolara Alınan Varlıklar

- 113 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Müşteriyle sözleşme yapılması veya bu sözleşmenin ifası için katılan maliyetlerden (TFRS 15 paragraf 91 veya 95 uyarınca) finansal tablolara alınan varlıkların ana varlık kategorisi itibarıyla (örneğin, müşterilerle sözleşmelerin yapılması için katılan maliyetler, ön sözleşme maliyetleri ve düzenleme maliyetleri) kapanış bakiyeleri ve
 - (b) Raporlama dönemi içerisinde finansal tablolara alınan itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü zararları.

Kolaylaştırıcı uygulamalar

- 114 İşletme, TFRS 15 paragraf 63'te (önemli bir finansman bileşeninin varlığına ilişkin) veya TFRS 15 paragraf 94'te (müşteriyle sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetlere ilişkin) yer alan kolaylaştırıcı uygulamaları kullanmayı tercih etmesi durumunda, bu hususu açıklar.

TFRS 16 *Kiralamalar*

Kiracılar

- 115 Kiracı, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar:
- (a) Dayanak varlık sınıfı itibarıyla kullanım hakkı varlıklarına ilişkin amortisman tutarı,
 - (b) Kira yükümlülüklerine ilişkin faiz gideri,
 - (c) TFRS 16 *Kiralamalar* paragraf 6 uygulanarak muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin gider. Bu giderin, bir ay veya daha kısa süreli kiralamalarla ilgili giderleri içermesi gerekli değildir.
 - (d) TFRS 16 paragraf 6 uygulanarak muhasebeleştirilen düşük değerli kiralamalara ilişkin gider. Bu gider, (c)'de yer alan düşük değerli varlıkların kısa vadeli kiralamalarıyla ilgili giderleri içermeyebilir,
 - (e) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gider,
 - (f) Kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı,
 - (g) Kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler,
 - (h) Satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar,
 - (i) Kullanım hakkı varlıklarının dayanak varlık sınıfı itibarıyla raporlama döneminin sonundaki defter değeri,
- 116 Kiracı, raporlama döneminin sonunda taahhüt ettiği kısa vadeli kiralama portföyü ile 115(c) paragrafı uygulanarak açıklanan kısa vadeli kiralama giderinin ilişkili olduğu kısa vadeli kiralama portföyünün benzer olmaması durumunda, TFRS 16 paragraf 6 kapsamında muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin kira taahhütlerinin tutarını açıklar.
- 117 Kullanım hakkı varlıklarının yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda kiracı, TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*'de yer alan açıklama hükümlerini uygular. Bu durumda, kiracının söz konusu kullanım hakkı varlıkları için 115 (a), 115 (g) veya 115 (i) paragraflarında yer verilen açıklamaları yapması gerekli değildir.
- 118 Kullanım hakkı varlıklarını TMS 16'yı uygulayarak yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla ölçmesi durumunda kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlıkları için paragraf 202'de yer alan bilgileri açıklar.
- 119 Kiracı, kira yükümlülüklerinin vade analizini, diğer finansal yükümlülüklerin vade analizinden ayrı olarak paragraf 72'yi uygulayarak açıklar.
- 120 Kiracı aşağıdakiler hakkında nitel veya nicel bilgileri açıklar:
- (a) Kiracının kiralama faaliyetlerinin niteliği,
 - (b) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne yansıtılmayan ancak kiracının maruz kalması muhtemel olan gelecekteki nakit çıkışları. Bu durum, aşağıdakilerden kaynaklanan riskleri kapsar:
 - (i) Değişken kira ödemeleri,
 - (ii) Uzatma ve sonlandırma opsiyonları,
 - (iii) Kalıntı değer taahhütleri ve
 - (iv) Kiracının taahhüt ettiği ancak henüz başlamayan kiralamalar,
 - (c) Kiralamaların öngördüğü sınırlamalar ya da taahhütler ve
 - (d) Satış ve geri kiralama işlemleri.

Kiraya verenler

- 121 Kiraya veren aşağıdakiler hakkında nitel veya nicel bilgileri açıklar:
- (a) Kiraya verenin kiralama faaliyetlerinin niteliği.

- (b) Kiraya verenin, dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklarla ilgili riski nasıl yönettiği. Kiraya veren, özellikle dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklara yönelik risk yönetim stratejisini (riski azaltmayı sağlayan araçlar da dâhil olmak üzere) açıklar. Bu araçlar, örneğin geri alım anlaşmalarını, kalıntı değer taahhütlerini ve belirlenen sınırların aşımında kullanılacak değişken kira ödemelerini içerebilir.

Finansal kiralamalar

- 122 Kiraya veren aşağıdakileri açıklar:
- (a) Aşağıdaki vadeler için iskonto edilmemiş kira alacaklarını gösterecek şekilde, kira alacaklarına ilişkin bir vade analizi:
- (i) Raporlama tarihinden itibaren bir yıl içindeki,
- (ii) Raporlama tarihinden itibaren bir yıl ilâ beş yıl arasındaki ve
- (iii) Raporlama tarihinden sonraki beş yıldan daha ileri tarihli
- (b) İskonto edilmemiş kira ödemeleri ile net kiralama yatırımının mutabakatı. Söz konusu mutabakatta, kira ödemesi alacaklarına ilişkin kazanılmamış finansman geliri ve iskonto edilmiş taahhüt edilmemiş kalıntı değer belirtilir.
- 123 Kiraya veren, net kiralama yatırımın ölçümüne dahil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili olan döneme ilişkin geliri açıklar.

Faaliyet kiralamaları

- 124 Kiraya veren aşağıdaki vadeler için iskonto edilmemiş kira alacaklarını gösterecek şekilde, kira ödemelerine ilişkin vade analizini açıklar:
- (a) Raporlama tarihinden itibaren bir yıl içindeki,
- (b) Raporlama tarihinden itibaren bir yıl ilâ beş yıl arasındaki ve
- (c) Raporlama tarihinden sonraki beş yıldan daha ileri tarihli.
- 125 Kiraya veren; bir endeks veya orana bağlı olmayan değişken kira ödemeleriyle ilgili raporlama dönemindeki gelirini açıklar.
- 126 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlıklar için 200-202, 250-256 ve 263-275 paragraflarında yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TFRS 16'daki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 127 Kiracı, TFRS 16 paragraf 47'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama*

Finansal tabloların tanımlanması

- 128 İşletme, her bir temel finansal tabloyu ve dipnotları açıkça tanımlar. Ayrıca, işletme aşağıdaki bilgileri belirgin bir biçimde açıklar ve sağlanan bilgilerin anlaşılabilir olması açısından gerekli olduğu durumlarda bunları tekrarlar:
- (a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı veya işletmeyi tanımlayan diğer bilgiler ve bir önceki raporlama döneminin sonundan itibaren bu bilgilerde meydana gelen değişiklikler,
- (b) Finansal tabloların tek bir işletmeye mi yoksa bir işletmeler grubuna mı ait olduğu,
- (c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih veya finansal tabloların kapsadığı dönem,
- (d) TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*'nde tanımlanan sunum para birimi ve
- (e) Finansal tablolardaki tutarlar için kullanılan yuvarlama derecesi (bakınız: TFRS 18 paragraf B11).
- 129 İşletme, finansal tablolarındaki kalemlerin sunumunu, açıklamasını veya sınıflandırmasını değiştirmesi durumunda, yeniden sınıflandırmanın mümkün olmadığı durumlar hariç, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. İşletme, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında (bir önceki dönemin başlangıcına ait bilgiler de dahil olmak üzere) aşağıdakileri açıklar:

- (a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
- (b) Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve
- (c) Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.
- 130 İşletme, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Söz konusu tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesi ve
- (b) Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, yapılacak olan düzeltmelerin niteliği.
- 131 İşletmenin, TFRS 18 paragraf 37 uyarınca üçüncü bir finansal durum tablosu sunması gerektiğinde, paragraf 129-130, 178-181 ve 186'da zorunlu kılınan bilgileri açıklaması gerekir. Ancak işletmenin, bir önceki dönemin başlangıcına ait açılış finansal durum tablosuyla ilgili dipnotları sunması gerekmez.

Kâr veya zarar tablosu

Belirlenmiş olan ana faaliyetleri yürüten işletmeler

- 132 İşletme:
- (a) Ana faaliyeti varlıklara yatırım yapmak ise, bu hususu açıklar.
- (b) Ana faaliyeti müşterilere finansman sağlamak ise, bu hususu açıklar.
- (c) Ana faaliyeti olarak varlıklara yatırım yapıp yapmadığına veya müşterilere finansman sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesine ilişkin sonucun değişmesi durumunda (bakınız: TFRS 18 paragraf B41) aşağıdakileri açıklar:
- (i) Değerlendirmeye ilişkin sonucun değişmiş olduğu hususunu ve değişim tarihini.
- (ii) Mümkün olmadığı durumlar hariç, cari dönemde değerlendirmenin sonucunun değiştiği tarihten önceki ve sonraki gelir ve gider kalemlerinin tutarı ve sınıflandırması ile değerlendirme sonucunun değişmesi nedeniyle sınıfı değişen kalemlerin bir önceki dönemdeki tutarı ve sınıfı. İşletme, mümkün olmadığı için bilgileri açıklamaması durumunda, bu hususu açıklar.

Esas faaliyetler bölümünde sınıflandırılan giderlerin sunumu ve açıklanması

- 133 İşletme, kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde, fonksiyon esaslı giderlerden oluşan bir veya daha fazla finansal tablo kalemi sunması durumunda, tek bir dipnotta aşağıdakileri de açıklar:
- (a) Aşağıdakilerin her birinin toplamı:
- (i) Amortisman (paragraf 115(a), 200(e)(vii) ve 271(d)(iv) uyarınca açıklanması gereken tutarları içerecek şekilde),
- (ii) İtfâ (paragraf 263(e)(vi) uyarınca açıklanması gereken tutarı içerecek şekilde),
- (iii) Çalışanlara sağlanan faydalar (TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* uyarınca finansal tablolara alınan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin tutarları ve TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler* uyarınca finansal tablolara alınan çalışanlardan alınan hizmetlere ilişkin tutarları içerecek şekilde),
- (iv) Değer düşüklüğü zararları ve iptal edilen değer düşüklüğü zararları (paragraf 250(a)-(b) uyarınca açıklanması gereken tutarları içerecek şekilde),
- (v) Stoklara ilişkin değer düşüklüğü ve değer düşüklüğü iptalleri (paragraf 164(d)-(e) uyarınca açıklanması zorunlu olan tutarları içerecek şekilde).
- (b) (a)(i) – (v)'de belirtilen her bir toplam için:
- (i) Esas faaliyetler bölümünde yer alan her bir kaleme ilişkin tutar (bakınız: paragraf 136) ve
- (ii) Esas faaliyetler bölümünde yer almayan, toplamla ilgili tutarları da içeren finansal tablo kalemlerinin listesi.

- 134 TFRS 18 paragraf 41, işletmenin önemli bilgileri sunması amacıyla kalemleri ayrıştırmasını zorunlu kılar. Bununla birlikte, paragraf 133'ü uygulayan bir işletme, aşağıdakileri açıklamaktan muafır:

- (a) Kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sunulan fonksiyon esaslı finansal tablo kalemleriyle ilgili olarak, paragraf 133'te belirlenen tutarların dışında her bir finansal tablo kalemine yönelik giderlerin niteliği hakkındaki ayrıntılandırılmış bilgi ve
- (b) TFRS'ler uyarınca dipnotlarda açıklanması gereken çeşit esaslı finansal tablo kalemleriyle ilgili olarak, paragraf 133'te belirlenen tutarların dışında kâr veya zarar tablosunun esas faaliyetler bölümünde sunulan her bir fonksiyon esaslı finansal tablo kalemine yönelik giderlerin tutarı hakkındaki ayrıntılandırılmış bilgi.

135 Paragraf 134'teki muafiyet, esas faaliyet giderlerinin ayrıntılandırılmasına ilişkindir. Ancak, TFRS'lerde yer alan bu giderler hakkında açıklama yapılmasına yönelik hükümlerin uygulanmasına ilişkin muafiyet sağlamaz.

Giderlerin çeşit ve fonksiyon özelliklerinin kullanımı

- 136 İşletme, giderleri çeşit esasına göre sunar ya da paragraf 133'ü uygulayarak, bazı giderleri çeşit esasına göre açıklar. Sunulan veya açıklanan tutarların, dönem içinde gider olarak yansıtılan tutarlar olması gerekmez. Bunlar bir varlığın defter değerinin bir parçası olarak finansal tablolara alınan tutarları içerebilirler.
- (a) İşletmenin sunduğu tutarların, dönem içinde gider olarak finansal tablolara aldığı tutarlar olmaması durumunda, etkilenen varlıkların defter değerindeki değişiklik için ek bir finansal tablo kalemi sunulur. Örneğin, TMS 2 *Stoklar* paragraf 39 uygulandığında işletme, mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişiklikler için bir finansal tablo kalemi sunabilir.
 - (b) İşletmenin paragraf 133(b)'yi uygulayarak açıkladığı tutarların dönem içinde gider olarak finansal tablolara aldığı tutarlar olmaması durumunda, işletme ilgili varlıkları tanımlayarak, bu duruma ilişkin niteliksel bir açıklama yapar.

Finansal Durum Tablosu

Ödemeyi raporlama döneminden en az 12 ay sonraya erteleme hakkı

- 137 TFRS 18 paragraf 101-102 ve B96-103 uygulanırken, kredi sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerin ödemesini erteleme hakkının; raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlanmasına bağlı olması durumunda (bakınız: TFRS 18 paragraf B100(b)), söz konusu yükümlülükler uzun vadeli olarak sınıflandırılabilir. Bu tür durumlarda işletme, finansal tablo kullanıcılarının yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde geri ödenme riski taşıdığını anlamalarını sağlayacak bilgileri, aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, dipnotlarda açıklar:
- (a) Kredi sözleşmesi şartları (bu şartların niteliği ve işletmenin bunlara ne zaman uymak zorunda olduğu dahil) ve ilgili yükümlülüklerin defter değeri hakkındaki bilgiler.
 - (b) -Varsa- işletmenin kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlarken güçlük yaşayabileceğini gösteren durum ve koşullar (örneğin, kredi sözleşmesi şartlarına yönelik olası bir ihlali önlemek veya bunun etkilerini azaltmak amacıyla işletmenin raporlama döneminde ya da sonrasında bir adım atması). Ayrıca bu durum ve koşullar, şartlara uygunluğun işletmenin raporlama dönemi sonundaki koşullarına bağlı olmuş olsaydı, işletmenin bu şartlara uygunluk sağlamış olmayacağı hususunu da içerir.

Özkaynak değişim tablosu

- 138 İşletme, dönemde ortaklara dağıtılmak üzere finansal tablolara yansıtılan temettü tutarı ile pay başına temettü tutarını özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda sunar.

Dipnotlar

Yapı

- 139 İşletme dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:
- (a) Finansal tabloların hazırlanma esasları (bakınız: paragraf 20 ve 173-175) ve kullanılan muhasebe politikaları (bakınız: paragraf 176-177) hakkında bilgi,
 - (b) TFRS'lerin zorunlu kıldığı ve finansal tabloların başka bir yerde sunulmayan bilgiler ve
 - (c) Finansal tabloların başka bir yerde sunulmayan ancak bunlardan herhangi birinin anlaşılması için gerekli olan diğer bilgiler (bakınız: TFRS 18 paragraf 20).
- 140 İşletme, mümkün olduğu ölçüde, dipnotları sistematik bir şekilde sunar (bakınız: TFRS 18 paragraf B112). İşletme sistematik bir sunum biçimi belirlerken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği

üzindeki etkiyi dikkate alır. İşletme, temel finansal tablolarda yer alan her bir kalem için, dipnotlarda yer alan ilgili tüm bilgilere çapraz referans verir. Dipnotlarda açıklanan tutarların temel finansal tablolardaki bir veya daha fazla finansal tablo kalemini ilgilendirmesi durumunda tutarların ilgili olduğu finansal tablo kalemleri dipnotlarda açıklanır.

141 Finansal tablolarla yayımlanan bilgiler içinde açıklanmaması durumunda işletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) İşletmenin yasal adresi ve yasal yapısı, kurulduğu ülke ve genel merkezinin adresi (veya genel merkezinden farklı olması durumunda esas faaliyetini sürdürdüğü adres) ve
- (b) İşletmenin faaliyet konusu ve esas faaliyetleri hakkında bilgi.

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri

142 Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin açıklamaların amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdakileri anlamasına yardımcı olacak bilgilerin sağlanmasıdır:

- (a) Yönetimin bakış açısı çerçevesinde, yönetimin tanımladığı performans ölçütü vasıtasıyla iletilen finansal performansın yönü ve
- (b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütünün TFRS'ler tarafından tanımlanan ölçütlerle nasıl karşılaştırıldığı.

143 İşletme, TFRS 18 paragraf 117'de yer alan yönetimin tanımladığı performans ölçütleri tanımına uyan tüm ölçütlere ilişkin bilgileri tek bir dipnotta açıklar (bakınız: paragraf 147). Bu dipnotta, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısını sunduğuna ve bu ölçütlerin diğer işletmeler tarafından kullanılan benzer isimlendirmeye ve açıklamalarla tam olarak karşılaştırılabilir olmadığına ilişkin bir ifadeye yer verilir.

144 İşletme, yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütünü, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde isimlendirmeli ve tanımlamalıdır (bakınız: paragraf 148-149). Yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütü için, işletme şunları açıklar:

- (a) Yönetimin tanımladığı performans ölçütü vasıtasıyla iletilen finansal performansın belirli bir yönünün, yönetimin bakış açısı çerçevesinde, niteliğine ilişkin tanımlama. Bu tanımlama, yönetimin bakış açısı çerçevesinde, yönetimin tanımladığı performans ölçütünün işletmenin finansal performansı hakkında neden faydalı bilgiler sağladığına ilişkin açıklamaları içerir.
- (b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütünün nasıl hesaplandığı.
- (c) Yönetimin tanımladığı performans ölçütü ile TFRS 18 paragraf 118'de belirtilen ara toplamardan ya da TFRS'ler uyarınca özel olarak sunulması veya açıklanması zorunlu kılınan toplam veya ara toplamardan, bu ölçüt ile karşılaştırılabilir olanlar arasındaki mutabakat (bakınız: paragraf 150-154).
- (d) (c)'de zorunlu kılınan mutabakatta açıklanan her bir kalem için vergi etkisi (paragraf 155 uygulanarak belirlenir) ve kontrol gücü olmayan paylar üzerindeki etki.
- (e) İşletmenin, (d)'de zorunlu kılınan vergi etkisini belirlemek için paragraf 155'i nasıl uyguladığına ilişkin açıklama.

145 İşletmenin; yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün hesaplanma şeklini değiştirmesi, yönetimin tanımladığı yeni bir performans ölçütü eklemesi, daha önce açıklanmış olan yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünü kullanmaya son vermesi veya paragraf 144 (d)'de zorunlu kılınan mutabakata ilişkin vergi etkisinin belirlenme şeklini değiştirmesi durumunda aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Finansal tablo kullanıcılarının söz konusu değişiklik, ekleme veya son verme ile bunların etkilerini anlamalarını sağlayan bir açıklama.
- (b) Değişiklik, ekleme veya son verme nedenleri.
- (c) Uygulanabilir olmadığı sürece değişiklik, ekleme veya son vermeye ilişkin yeniden düzenlemiş karşılaştırmalı bilgiler. İşletmenin yönetimin tanımladığı performans ölçütü seçmesi, bir muhasebe politikası seçimi değildir. Bununla birlikte, karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesinin uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinde, işletme TMS 8 paragraf 50-53'te yer alan hükümleri uygular.

146 İşletme, uygulanabilir olmadığı için paragraf 145 (c)'de zorunlu kılınan yeniden düzenlenmiş karşılaştırmalı bilgileri açıklamadığı durumda bu hususu dipnotlarda açıklar.

Yönetimin tanımladığı performans ölçütleri hakkındaki bilginin açıklanacağı dipnot

- 147 Paragraf 143, işletmenin paragraf 142-146'da zorunlu kılınan yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin tüm bilgileri tek bir dipnotta açıklamasını gerektirir. İşletmenin söz konusu dipnotta başka bilgiler de açıklaması halinde, dipnotta yer alan bilgiler, paragraf 142-146'da zorunlu kılınan bilgilerin diğer bilgilerden açıkça ayrıştırılmasını sağlayacak şekilde isimlendirilir.

Açık ve anlaşılabilir sunum

- 148 Paragraf 144, işletmenin, yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde isimlendirmesini ve tanımlamasını zorunlu kılar. Bu tür bir tanım yapılabilmesi için, işletme finansal tablo kullanıcılarının ara toplam içinde yer alan ve bu tutardan hariç tutulan gelir veya gider kalemlerini anlamasını sağlayan bilgileri açıklar. Bu nedenle:
- (a) TFRS 18 paragraf 43'e uygun olarak ilgili ölçüt gerçeğe uygun bir sunum sağlayacak şekilde isimlendirilir ve tanımlanır (bakınız: paragraf 149) ve
 - (b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine özgü bilgiler sağlanır, şöyle ki:
 - (i) İşletmenin finansal performans tablosundaki (tablolarındaki) kalemleri için kullandığı muhasebe politikaları uygulanarak belirlenenler dışındaki bir ölçütü hesaplaması durumunda, bu durum ve işletmenin bu ölçüt için kullandığı hesaplamalar belirtilir ve
 - (ii) Buna ek olarak, ölçütün hesaplanmasının TFRS'lerin zorunlu kıldığı veya izin verdiği muhasebe politikalarından farklı olması durumunda, işletme, bu durum ve -önemliyse- işletmenin kullandığı terimlerin anlamlarına ilişkin bir açıklama belirtilir (bakınız: paragraf B149(b)).
- 149 İşletme bir ölçütü, gerçeğe uygun olarak yansıtabilecek şekilde isimlendirmek ve açıklamak için:
- (a) Ara toplamın özelliklerini yansıtabilecek şekilde söz konusu ölçütü isimlendirir (örneğin, "Yinelenmeyen giderlerden önceki faaliyet kârı" isminin yalnızca işletmenin yinelenmeyen olarak tanımladığı tüm giderleri faaliyet kârından hariç tutan bir ara toplam için kullanılması) ve
 - (b) Ölçütü tanımlarken kullandığı ve finansal performansın iletilen bir yönünün anlaşılması açısından gerekli olan terimlerin anlamlarını açıklar (örneğin, işletmenin "yinelenmeyen giderleri" nasıl tanımladığının açıklanması).

En karşılaştırılabilir olan toplam veya ara toplamla mutabakat

- 150 Paragraf 144(c), işletmenin, yönetimin tanımladığı her bir performans ölçütünün, TFRS 18 paragraf 118'de belirtilen veya TFRS'ler uyarınca sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınan en karşılaştırılabilir toplamla veya ara toplamlarla mutabakatını sağlamasını zorunlu kılar. Örneğin, dipnotlarda düzeltilmiş faaliyet kârı veya zararını yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak dipnotlarda açıklayan bir işletme, söz konusu ölçütün faaliyet kârı veya zararıyla mutabakatını gerçekleştirir. Dipnotlarda açıklanan ve mutabakatı gerçekleştirilen kalemlerin birleştirilmesi veya ayrıştırılmasında, TFRS 18 paragraf 41-43'te yer alan hükümler uygulanır.
- 151 Mutabakatı gerçekleştirilen her bir kalem için, işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Finansal performans tablosundaki (tablolarındaki) her bir finansal tablo kalemiyle ilgili olan tutar (tutarlar) ve
 - (b) Paragraf 144(a) ve 144(b) uyarınca zorunlu kılınan bilgilerin sağlanmasının gerekli olması durumunda, ilgili kalemin nasıl hesaplandığına ve bu kalemin yönetimin tanımladığı performans ölçütünün faydalı bilgi sağlamasına ne şekilde katkıda bulunduğuyla ilişkin bir açıklama (bakınız: paragraf 152-154).
- 152 Mutabakatı gerçekleştirilecek birden fazla kalemin bulunması ve her bir kalemin farklı bir yöntem kullanılarak hesaplanması veya faydalı bilgi sağlanmasına farklı bir şekilde katkıda bulunması durumunda paragraf 151(b)'deki açıklamanın yapılması zorunludur. Örneğin, bazıları yönetimin kontrolü dışında olduğu için, bazıları ise yinelenmeyen olarak belirlenmiş oldukları için, çeşitli gider kalemleri yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine dahil edilmeyebilir. Bu gibi durumlarda, hangi kalemlerin hangi tür düzeltmeye katkıda bulunduğuyla açıklanması, yönetimin tanımladığı performans ölçütünün ne şekilde faydalı bilgiler sağladığını açıklamak için gerekli olacaktır.
- 153 Tek bir açıklama birden fazla kaleme uygulanabileceği gibi mutabakatı gerçekleştirilen tüm kalemlere toplu olarak da kullanılabilir. Örneğin "yinelenmeyen" ifadesinin işletmeye özgü bir şekilde kullanıldığı gerekeçsiyle, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün hesaplanmasına birkaç gelir veya gider kalemi dahil edilmeyebilir. Böyle bir durumda, mutabakatı gerçekleştirilen tüm kalemler için kullanılan bir

“yinelenebilir” teriminin tanımını içeren tek bir açıklama, paragraf 151(b)’de yer alan hükmü yerine getirebilir.

154 Paragraf 144(c)’nin uygulanması açısından, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün, finansal performans tablosunda (tablolarında) sunulmayan bir toplam veya ara toplam ile mutabakatının sağlanmasına izin verilmektedir. Bu gibi durumlarda:

- (a) İlgili toplam veya ara toplamın, finansal performans tablosunda (tablolarında) sunulan en karşılaştırılabilir toplam veya ara toplamla mutabakatı gerçekleştirilir ve
- (b) (a)’daki mutabakat için paragraf 144(d) ve paragraf 144(e)’de belirtilen bilgilerin açıklanması zorunlu değildir.

Mutabakatta açıklanan her bir kalem için vergi etkisi

155 Paragraf 144(d) uyarınca, yönetimin tanımladığı performans ölçütü ile TFRS 18 paragraf 118’de belirtilen veya TFRS’ler uyarınca sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınan en karşılaştırılabilir toplam veya ara toplam arasındaki mutabakatta açıklanan her bir kaleme ilişkin vergi etkisinin açıklanması zorunludur. İşletme, paragraf 144(d)’de belirtilen vergi etkisini, dayanak işlemin (işlemlerin) vergi etkilerini aşağıdaki şekilde belirler:

- (a) İlgili vergi bölgesindeki (bölgelerindeki) işlem (işlemler) için geçerli olan yasal vergi oranı (oranları) üzerinden hesaplayarak,
- (b) İlgili vergi bölgesindeki (bölgelerindeki) işletmenin cari ve ertelenmiş vergisinin makul bir şekilde oranlı olarak dağıtılmasıyla hesaplayarak veya
- (c) Şartlara daha uygun bir dağıtımı sağlayan başka bir yöntemi kullanarak.

156 Paragraf 155 uygulandığında, işletme, mutabakat kalemlerinin vergi etkilerini hesaplamak için birden fazla yöntem kullanırsa, her bir mutabakat kalemi için vergi etkilerini nasıl belirlediğini açıklar.

Gelir ve giderlere ilişkin ara toplamlar

157 Bir finansal oran, gelir ve giderlerin bir ara toplamı olmadığı için yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü değildir. Bununla birlikte, bir finansal oranın payı veya paydası olan bir ara toplam, bir oranın parçası olmadığı durumda yönetimin tanımladığı bir performans ölçütünün tanımını karşılayacak olsaydı, yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olurdu. Buna göre, paragraf 142-146’da yer alan açıklama hükümleri böyle bir pay veya paydaya uygulanır.

Kamuya açık iletişim

158 İşletme, finansal raporlama sürecinin bir parçası olarak, finansal tabloların yayını tarihinden sonra bu tür kamuya açık iletişimlerde bulunmadığı sürece, raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini belirlemek için yalnızca raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimleri dikkate alır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda, işletme, cari raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı performans ölçütlerini belirlemek için bir önceki raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimleri dikkate alır.

159 Bununla birlikte, bir önceki raporlama dönemine ilişkin kamuya açık iletişimlerde kullanılan bir ölçütün; cari raporlama dönemine ilişkin olarak yapılan kamuya açık iletişimlere dahil edilmeyeceğini gösteren kanıtların bulunması durumunda, cari raporlama dönemine ilişkin yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olarak tanımlanmasına gerek yoktur. Böyle bir ölçütün önceki raporlama döneminde yönetimin tanımladığı performans ölçütü olarak açıklanmamış olması ve cari raporlama dönemine ilişkin bir ölçüt olarak belirlenmiş olması halinde bu durum paragraf 145’deki açıklama hükümlerinin uygulandığı yönetimin tanımladığı bir performans ölçütü olma halini sona erdirir veya değiştirir.

Diğer açıklamalar

160 İşletme, aşağıdakileri finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda açıklar:

- (a) Her bir sermaye sınıfı için:
 - (i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan pay adedi,
 - (ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş ancak tamamı ödenmemiş pay sayısı,
 - (iii) Pay başına nominal değer veya hisselerin nominal değeri olmadığına dair bir beyan,
 - (iv) Dönem başındaki ve dönem sonundaki pay sayısının mutabakatı,

- (v) Temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalar da dâhil, söz konusu pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve kısıtlamalar,
- (vi) İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde tutulan paylar ve
- (vii) İşletmenin pay satışı yapmak için opsiyon ve sözleşmeler kapsamında ihraç etmek üzere elde tuttuğu paylar ile bunların şartları ve tutarları ve

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

161 Adi ortaklık veya fon gibi sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme, özkaynak payının her bir türünde dönem boyunca meydana gelen değişiklikleri, özkaynak payının her bir türüyle ilgili hakları, imtiyazları ve kısıtlamaları göstererek, paragraf 160(a) öngörülen bilgilere eşdeğer bilgileri açıklar.

162 İşletme, dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:

- (a) Finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan ancak raporlama dönemi içinde ortaklara dağıtım olarak finansal tablolara yansıtılmayan temettülerin toplam tutarı ve pay başına tutarı, ve
- (b) Finansal tablolara yansıtılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarları.

TFRS 18'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

163 İşletme, paragraf 19, 20, 28, 41, 42, 43, 82, 90, 92, B8, B11, B14, B26(b) ve TFRS 18 paragraf B28'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TMS 2 Stoklar

164 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri dâhil, stokların ölçümünde benimsenen muhasebe politikaları,
- (b) Stokların toplam defter değeri ve işletme için uygun olan stok sınıflarının defter değeri,
- (c) Dönem boyunca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stokların tutarı,
- (d) TMS 2 paragraf 34 uyarınca stoklara ilişkin dönem içinde gider olarak kaydedilen indirgeme tutarı,
- (e) TMS 2 paragraf 34 uyarınca gider olarak finansal tablolara yansıtılan stok tutarını azaltacak şekilde finansal tablolara alınan iptal edilen indirgeme tutarı ve
- (f) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların defter değeri.

TMS 7 Nakit Akış Tablosu

Nakit akışı yaratmayan işlemler

165 Nakit veya nakit benzerlerinin kullanımını gerektirmeyen yatırım ve finansman işlemleri nakit akış tablosunda yer almaz. İşletme bu tür işlemleri, söz konusu yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili tüm bilgileri sunacak şekilde finansal tabloların başka bir bölümünde açıklar.

Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerdeki değişimler

166 İşletme, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerin finansal durum tablosundaki açılış ve kapanış bakiyeleri arasındaki mutabakatı, aşağıdakileri içerecek şekilde açıklar:

- (a) Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan değişimler,
- (b) Bağlı ortaklıkların veya diğer işletmelerin kontrolünün elde edilmesinden veya kaybedilmesinden kaynaklanan değişimler,
- (c) Döviz kurundaki değişimlerin etkileri,
- (d) Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimler ve
- (e) Diğer değişimler.

Tedarikçi finansmanı anlaşmaları

- 167 İşletme tedarikçi finansman anlaşmalarına (TMS 7 *Nakit Akış Tablosu* paragraf 44G'de açıklanan) ilişkin bilgileri, finansal tablo kullanıcılarının bu anlaşmaların işletmenin yükümlülükleri ile nakit akışları ve maruz kaldığı likidite riski üzerindeki etkilerini değerlendirmelerini sağlayacak şekilde açıklar.
- 168 Paragraf 167'deki amaçları karşılamak için işletme tedarikçi finansmanı anlaşmaları için toplu olarak aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Anlaşmaların hüküm ve koşulları (örneğin, uzatılmış vadeler ve güvence ya da teminatlar). Ancak işletme, benzer hüküm ile koşullara sahip olmayan anlaşmalara dair ayrı bir açıklama yapar.
 - (b) Raporlama döneminin başında ve sonunda:
 - (i) Tedarikçi finansmanı anlaşmasının parçası olan finansal yükümlülüklerin ve finansal durum tablosunda bu yükümlülüklerle ilişkilendirilen kalemlerin defter değeri.
 - (ii) (i)'de açıklanan ve tedarikçilerin finansman sağlayıcılardan hâlihazırda ödeme almış olduğu finansal yükümlülüklerin ve bu yükümlülüklerle ilişkilendirilen kalemlerin defter değerleri.
 - (iii) (i)'de açıklanan finansal yükümlülüklerin ve bu yükümlülüklerle karşılaştırılabilir olan ancak tedarikçi finansmanı anlaşmasının bir parçası olmayan ticari borçların vade aralıkları (örneğin, fatura tarihinden sonra 30-40 gün). Karşılaştırılabilir ticari borçlara, (i)'de finansal yükümlülük olarak açıklanan ve işletmenin aynı iş alanında ya da bölgedeki ticari borçları örnek gösterilebilir. Vade aralıklarının uzun olması durumunda işletme söz konusu aralıklarla ilgili açıklayıcı bilgileri sunar ya da ilave vade aralıklarını açıklar (örneğin, kademeli aralıklar).
 - (c) (b)(i)'de açıklanan finansal yükümlülüklerin defter değerlerinde nakit akışı yaratmayan değişimlerin türü ve etkisi. Nakit akışı yaratmayan değişimlere örnek olarak işletme birleşmeleri, kur farkları veya nakit ya da nakit benzeri kullanımı gerektirmeyen diğer işlemler örnek olarak gösterilebilir (bakınız: paragraf 165).

Nakit ve nakit benzerlerinin bileşenleri

- 169 İşletme, nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini açıklar ve nakit ve nakit benzerlerine ilişkin nakit akış tablosundaki tutarlar ile finansal durum tablosunda raporlanan eşdeğer kalemler arasındaki mutabakatı sunar.
- 170 Dünya genelindeki çeşitli nakit yönetimi uygulamaları ve bankacılık işlemleri göz önünde bulundurulduğunda ve TMS 8 ile uyum sağlamak amacıyla işletme, nakit ve nakit benzerlerinin bileşenlerini belirlerken benimsediği politikayı açıklar.

Diğer açıklamalar

- 171 İşletme, yönetimin değerlendirmeleriyle birlikte, işletme tarafından elde tutulan ve grup tarafından kullanımı mümkün olmayan önemli nakit ve nakit benzerlerine ilişkin bakiyelerin tutarını açıklar.

TMS 7'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 172 İşletme, TMS 7 paragraf 36'da yer alan açıklama hükmünü uygular.

TMS 8 Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar

Muhasebe politikaları

Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lere uyum

- 173 İşletme, TMS 8 paragraf 6E'ye göre bir TFRS'de yer alan hükmü uygulamadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yönetimin, finansal tabloların; işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunduğu sonucuna ulaştığını,
 - (b) Gerçeğe uygun sunumu sağlamak için uygulanmayan ilgili hüküm dışında, yürürlükteki TFRS'lerle uyum sağlandığını,
 - (c) Uygulanmayan hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, bu TFRS'nin zorunlu kıldığı uygulamaya da yer verecek şekilde uygulamadan sapmanın niteliği, söz konusu hükmü uygulamanın mevcut

koşullarda finansal tabloların *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de (*Kavramsal Çerçeve*) yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmasının nedeni ile benimsenen uygulama ve

- (d) Sunulan her bir dönem için uygulamadan sapmanın, sapma olmasaydı söz konusu hükümle uyumlu olarak raporlanacak olan her bir finansal tablo kalemi üzerindeki finansal etkisi.

174 İşletmenin bir TFRS'de yer alan bir hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarına yansıtılan tutarları etkilemesi durumunda, 173(c)-173(d) paragraflarındaki açıklamalar yapılır.

175 İşletme yönetiminin bir TFRS'de yer alan bir hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaştığı nadir durumlarda mevzuat, ilgili hükümden saptmaya izin vermeyebilir. Bu durumda işletme, aşağıdaki açıklamaları yaparak, söz konusu hükme uyum sağlamanın öngörülen yanıltıcı yönlerini mümkün olduğu ölçüde azaltır:

- (a) İlgili hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, hükmün niteliği ve yönetimin, söz konusu hükme uyum sağlamanın mevcut koşullarda finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaşmasının gerekçesi ve
- (b) Sunulan her bir dönem için yönetimin, gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla finansal tablolardaki her bir kalemlle ilgili yapılmasını gerekli gördüğü düzeltmeler.

Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasının açıklanması

176 İşletme önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklar.

177 İşletme, önemli muhasebe politikası bilgileri ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanma sürecinde yönetim tarafından varılan ve finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan yargıları açıklar (tahmin içerenler hariç (bakınız: paragraf 182)). Yönetimin ilgili yargıya nasıl ulaştığına dair, işletmenin dipnotlarda açıklama yapmasını gerektirebilecek yargılara aşağıdakiler örnek verilebilir:

- (a) Gerçeğe uygun değer ölçümlerine ilişkin açıklamaların sağlandığı uygun varlık ve yükümlülük sınıfları,
- (b) İşletmenin başka bir işletme üzerinde kontrole sahip olması,
- (c) Bir anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olması ya da diğer bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması,
- (d) Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç oluşturma yoluyla yapılandırıldığı durumlarda müşterek anlaşmanın türü (müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak) ve
- (e) İşletmenin bir yatırım işletmesi olması.

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin açıklanması

178 Bir TFRS'nin ilk kez uygulanmasının cari veya herhangi bir geçmiş dönem üzerinde etkisinin olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, böyle bir etkisinin olacak olması veya gelecek dönemleri etkileyebilecek olması durumunda işletme, aşağıdaki hususları açıklar (sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir):

- (a) TFRS'nin adı,
- (b) -Uygulanabilir olduğunda- muhasebe politikasındaki değişikliğin ilgili TFRS'nin geçiş hükümleri uyarınca yapılmış olduğu,
- (c) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,
- (d) -Uygulanabilir olduğunda- geçiş hükümlerine ilişkin açıklama,
- (e) -Uygulanabilir olduğunda- gelecek dönemler üzerinde etkisi olabilecek geçiş hükümleri,
- (f) Cari ve sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:
- (i) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve
- (ii) İşletme TMS 33'ü uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,
- (g) Mümkün olduğu ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlerle ilgili düzeltme tutarı ve

- (h) TMS 8 paragraf 19(a) veya 19(b) uyarınca yapılması gereken geriye dönük uygulama, belirli bir geçmiş dönem için ya da sunulan dönemlerden önceki dönemler için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.

179 Muhasebe politikasında isteğe bağlı olarak yapılan bir değişikliğin, cari veya herhangi bir geçmiş dönem üzerinde etkisinin olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, böyle bir etkisinin olacak olması veya gelecek dönemleri etkileyebilecek olması durumunda işletme, aşağıdaki hususları açıklar (sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir):

- (a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,
(b) Yeni muhasebe politikasının uygulanmasının neden güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı,
(c) Cari ve sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:
(i) Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve
(ii) İşletme TMS 33'ü uyguluyorsa, adi ve seyretilmiş pay başına kazanç,
(d) Mümkün olduğu ölçüde, sunulan dönemlerden önceki dönemlerle ilgili düzeltme tutarı ve
(e) Geriye dönük uygulama, belirli bir geçmiş dönem için ya da sunulan dönemlerden önceki dönemler için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.

180 İşletme, yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş olan yeni bir TFRS'yi uygulamadığında, aşağıdaki hususları açıklar:

- (a) Söz konusu TFRS'nin uygulanmadığı ve
(b) Yeni TFRS'nin, ilk kez uygulanacağı döneme ait finansal tablolar üzerinde yaratacağı muhtemel etkilerin değerlendirilmesine yardımcı olacak mevcut bilgiler veya makul şekilde tahmin edilebilen bilgiler.

181 İşletme, paragraf 180'e uyum sağlamak amacıyla, aşağıdaki açıklamaları yapmayı göz önünde bulundurur:

- (a) Yeni TFRS'nin adı,
(b) Muhasebe politikasında yapılacak değişiklik veya değişikliklerin niteliği,
(c) Yeni TFRS'nin zorunlu olarak hangi tarihten itibaren uygulanması gerektiği,
(d) Yeni TFRS'nin planlanan ilk uygulama tarihi ve
(e) Aşağıdakilerden uygun olanı:
(i) Yeni TFRS'nin ilk kez uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki beklenen etkisine ilişkin bir değerlendirme ya da
(ii) Bu etki bilinmiyor ya da makul şekilde tahmin edilemiyorsa, bu yönde bir açıklama.

Tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarının açıklanması

182 İşletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki raporlama döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan geleceğe yönelik olarak yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonunda mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri açıklar. Söz konusu varlık ve yükümlülükler açısından, ilgili dipnotlar aşağıdaki ayrıntıları içerir:

- (a) Varlık ve yükümlülüklerin nitelikleri ve
(b) Varlık ve yükümlülüklerin raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.

183 Bir sonraki hesap döneminde defter değerinde önemli ölçüde değişiklik yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan varlık ve yükümlülüklerin, raporlama dönemi sonunda özdeş bir varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, bu varlık ve yükümlülükler için paragraf 182'de yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. Bu şekilde tespit edilen gerçeğe uygun değerler bir sonraki raporlama döneminde önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklikler raporlama dönemi sonundaki varsayımlardan veya tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarından ortaya çıkmaz.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

- 184 İşletme, cari döneme etkisi olan veya gelecek dönemlere etkisi olması beklenen muhasebe tahminindeki bir değişikliğin niteliğini ve tutarını açıklar. Ancak gelecek dönemler üzerindeki etkinin tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda işletme, bu etkiyi açıklamaz.
- 185 Muhasebe tahminindeki değişikliğin gelecek dönemler üzerindeki etkisinin, tahmin edilmesi mümkün olmadığı için açıklanmadığı durumlarda işletme, bu hususu açıklar.

Hatalar

- 186 İşletme, TMS 8 paragraf 42'yi uygularken aşağıdaki hususları açıklar (sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir):
- (a) Geçmiş dönem hatasının niteliği,
 - (b) Sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:
 - (i) Düzeltmeden etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve
 - (ii) İşletme TMS 33'ü uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,
 - (c) Sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve
 - (d) Geriye dönük yeniden düzenleme belirli bir geçmiş dönem için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile hatanın hangi tarihten itibaren ve ne şekilde düzeltildiği.

TMS 8'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 187 Bir işletme, TMS 8 paragraf 6A, 6C(c) ve 6K'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

Finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih

- 188 İşletme, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihi ve bu onayın kim tarafından verildiğini açıklar. İşletmenin ortaklarının veya diğer tarafların finansal tabloları yayımlandıktan sonra değiştirme yetkisi varsa, işletme bu hususu açıklar.

Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumlara ilişkin açıklamaların güncellenmesi

- 189 Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumlar hakkında raporlama döneminden sonra bilgi elde etmesi halinde işletme, bu yeni bilgiler ışığında söz konusu durumlarla ilgili açıklamaları günceller.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar

- 190 İşletme, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen her bir önemli olay kategorisi için şunları açıklar:
- (a) Olayın niteliği ve
 - (b) Olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılmadığına ilişkin bir ifade.
- 191 Genel olarak raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen açıklama yapılmasını gerektiren olayların örnekleri aşağıdakilerdir:
- (a) Raporlama döneminden sonraki önemli bir iş birleşmesi veya önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması,
 - (b) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın açıklanması,
 - (c) Önemli varlık alımları, varlıkların TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması, varlıklara yönelik diğer elden çıkarmalar veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
 - (d) Raporlama döneminden sonra önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması,

- (e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması (bakınız: TMS 37 *Karşıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*),
- (f) Raporlama döneminden sonraki önemli adi pay işlemleri veya potansiyel adi pay işlemleri,
- (g) Raporlama döneminden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında normal olmayan büyüklükte değişikliklerin meydana gelmesi,
- (h) Cari ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülükleri üzerinde önemli bir etki doğuracak şekilde raporlama döneminden sonra yürürlükteki vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklik yapılması veya değişiklik yapılacağına duyurulması (bakınız: TMS 12),
- (i) Örneğin önemli bir garantinin verilmesi nedeniyle, önemli taahhütlere girilmesi veya önemli şarta bağlı yükümlülüklerin doğması ve
- (j) Tamamen raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar sonucunda önemli bir davanın başlaması.

TMS 12 Gelir Vergileri

- 192 İşletme, vergi giderinin (gelirinin) ana unsurlarını ayrı ayrı açıklar.
- 193 Vergi giderinin (gelirinin) unsurları aşağıdakileri içerebilir:
- (a) Dönem vergi gideri (geliri),
 - (b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler,
 - (c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
 - (d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,
 - (e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,
 - (f) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı,
 - (g) TMS 12 56'ncı paragraf uyarınca ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,
 - (h) TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları.
- 194 İşletme ayrıca aşağıdakileri de ayrı bir şekilde açıklar:
- (a) Özkaynağa doğrudan borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı (bakınız: TMS 12 paragraf 62A),
 - (b) Diğer kapsamlı gelirin bileşenlerine ilişkin toplam gelir vergisi tutarı (bakınız: TMS 12 paragraf 62 ve TFRS 18 paragraf 93),
 - (c) Vergi gideri (geliri) ve muhasebe kârı arasındaki ilişkinin aşağıdaki yöntemlerden biri veya her ikisi kullanılarak açıklanması:
 - (i) Vergi gideri (geliri) tutarı ile muhasebe kârının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı (oranları) da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı veya
 - (ii) Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,
 - (d) Önceki raporlama dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler,
 - (e) Finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri) ve
 - (f) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için:

- (i) Finansal durum tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile yükümlülüğünün sunumu yapılan dönemler itibarıyla tutarları ve
- (ii) Finansal durum tablolarındaki değişikliklerden açıkça anlaşılmıyorsa, kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin (giderinin) tutarı.
- 195 İşletme, TMS 12 paragraf 52A'da belirtilen durumlarda, ortaklara temettü dağıtılmasından ortaya çıkabilecek olan gelir vergisi etkilerinin niteliklerini açıklar.

Uluslararası vergi reformu—İkinci Sütun modeli kuralları

- 196 İşletme İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri hakkındaki bilgilerin finansal tablolara yansıtılmaması ve açıklanmamasına ilişkin istisnayı uyguladığını dipnotlarında belirtir (bakınız: TMS 12 paragraf 4A).
- 197 İşletme İkinci Sütun Gelir Vergileriyle ilgili dönem vergi giderini (gelirini) ayrı bir şekilde açıklar.
- 198 İkinci Sütun Mevzuatının kabul edildiği veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olduğu ancak yürürlükte olmadığı dönemlerde işletme, finansal tablo kullanıcılarının söz konusu mevzuattan kaynaklanan İkinci Sütun Gelir Vergilerinin etkilerini anlamalarına yardımcı olacak bilinen veya makul ölçüde tahmin edilebilir bilgileri açıklar.
- 199 Paragraf 198'deki açıklama amacını karşılamak için işletme raporlama dönemi sonunda İkinci Sütun Gelir Vergilerinin etkileriyle ilgili nitel ve nicel bilgileri açıklar. Bu açıklamanın, İkinci Sütun Mevzuatındaki hükümlerin tamamını yansıtmaması gerekmekle birlikte bir gösterge aralığı şeklinde sunulması mümkündür. Söz konusu bilgilerin mevcut olmadığı veya makul bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda ise işletme, bu yönde bir açıklama yapar ve işletmenin maruz kalacağı etkiyi değerlendirirken kaydettiği ilerlemeye ilişkin bilgileri açıklar.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

- 200 İşletme her bir maddi duran varlık sınıfı için aşağıdakileri açıklar:
- (a) Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- (b) Kullanılan amortisman yöntemleri,
- (c) Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- (d) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- (e) Defter değerinin dönem başı ve sonundaki aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir)
- (i) Girişler,
- (ii) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar,
- (iii) İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler,
- (iv) TMS 16 paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları,
- (v) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları,
- (vi) TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları,
- (vii) Amortisman ve
- (viii) Diğer değişiklikler.
- 201 İşletme, ayrıca aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile bunların tutarları ve
- (b) Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler.
- 202 Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmuş durumunda paragraf 95-97 uyarınca yapılması zorunlu açıklamaların yanı sıra aşağıdaki hususlar açıklanır:
- (a) Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi,

- (b) Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapıp yapılmadığı,
- (c) Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- (d) Yeniden değerlendirme değeri artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları

- 203 İşletme, tanımlanmış katkı planlarına ilişkin gider olarak muhasebeleştirilen tutarları açıklar.

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış fayda planları

- 204 İşletme önemli ölçüde farklı riskler içeren planları veya plan gruplarını ayırmak amacıyla paragraf 205-215 uyarınca zorunlu kılınan açıklamaların bazılarının veya tümünün ayrıştırılmasının gerekip gerekmediğini değerlendirir.

Tanımlanmış fayda planlarının özellikleri

- 205 İşletme, tanımlanmış fayda planlarının özelliklerine ilişkin bilgileri açıklar.

Finansal tablolardaki tutarların açıklanması

- 206 Uygulanabilir olması durumunda işletme, aşağıdakilerin her birinin açılış bakiyesi ile kapanış bakiyesi arasındaki mutabakatı (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir) gösterir:

- (a) Aşağıdakilere ilişkin mutabakatlar ayrı gösterilmek üzere, net tanımlanmış fayda yükümlülüğü (varlığı)
 - (i) Plan varlıkları,
 - (ii) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ve
- (b) Her türlü tazminat hakkı.

- 207 Uygulanabilir olması durumunda, paragraf 206'da belirtilen her bir mutabakatta aşağıdakilerin tamamı gösterilir:

- (a) Cari dönem hizmet maliyeti,
- (b) Faiz geliri veya gideri,
- (c) (b)'de faizlere dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere plan varlıklarının getirisi ayrı gösterilmek üzere net tanımlanmış fayda yükümlülüğünün (varlığının) yeniden ölçümleri,
- (d) Geçmiş dönem hizmet maliyeti,
- (e) Plana yapılan katkılar ve
- (f) Plandan yapılan ödemeler.

- 208 İşletme plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini, bu varlıkların niteliğine ve risklerine göre sınıflara ayırır. Örneğin, işletme aşağıdakiler arasında ayırım yapabilir:

- (a) Özkaynağa dayalı araçlar,
- (b) Borçlanma araçları,
- (c) Gayrimenkuller ve
- (d) Diğer varlıklar.

- 209 İşletme plan varlıkları olarak elde tuttuğu devredilebilir nitelikteki kendi finansal araçlarının gerçeğe uygun değeri ile plan varlıklarını oluşturan ve işletme tarafından kullanılan gayrimenkullerin veya diğer varlıkların gerçeğe uygun değerini açıklar.

- 210 İşletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini belirlemek için kullanılan önemli aktüeryal varsayımları açıklar (bakınız: TMS 19 paragraf 76).

Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği

211 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Gelecekteki katkılarını etkileyen fonlama politikalarının ve düzenlemelerinin tanımı ve
- (b) Bir sonraki yıllık raporlama döneminde plana yapılması beklenen katkılarını.

Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar

212 Birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına katılan işletme, söz konusu planı TMS 19'un 34'üncü paragrafına göre tanımlanmış katkı planıymış gibi dikkate alması durumunda, (paragraf 205-211'in zorunlu kıldığı bilgilerin yerine) aşağıdakileri açıklar:

- (a) Planın fayda planı olduğu,
- (b) Planın tanımlanmış fayda planı olarak dikkate almasını sağlayacak yeterli bilginin neden mevcut olmadığı ve
- (c) Gelecekteki katkılarının tutarını etkileyebilecek plandaki herhangi bir açık veya fazla hakkında bilgi (işletme için sonuçları da dahil).

Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış fayda planları

213 Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış bir fayda planına katılması durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Tanımlanmış net fayda maliyetinin dağıtımını düzenleyen sözleşme veya oluşturulmuş politikayı ya da böyle bir politikanın bulunmadığı hususu,
- (b) İşletme tarafından ödenecek katkının belirlenmesine ilişkin politika,
- (c) İşletmenin, tanımlanmış net fayda maliyetinin dağıtımını TMS 19 paragraf 41'de belirtilen şekilde dikkate alması durumunda, bir bütün olarak plan hakkında 204-211 paragraflarına göre açıklanması zorunlu olan bilgiler ve
- (d) İşletmenin ilgili döneme ilişkin olarak yapılması gereken katkılarını TMS 19 paragraf 41'de belirtilen şekilde dikkate alması durumunda, bir bütün olarak plan hakkında paragraf 205 ve 208-211'e göre açıklanması zorunlu olan bilgiler.

214 Aşağıdaki şartların sağlanması halinde, paragraf 213(c)-(d)'ye göre açıklanması zorunlu olan bilgiler başka bir grup işletmesinin finansal tablolarındaki açıklamalara aıfta bulunularak açıklanabilir:

- (a) Grup işletmesinin finansal tablolarının plan hakkında açıklanması zorunlu tutulan bilgileri ayrı olarak tanımlaması ve açıklaması ve
- (b) Grup işletmesinin finansal tablolarının işletmenin finansal tablolarıyla aynı dönemleri kapsayacak şekilde ve işletmenin finansal tablolarıyla aynı zamanda veya daha erken olarak finansal tablo kullanıcıları için mevcut olması.

İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüklerinden kaynaklanan şarta bağlı yükümlülükler

215 İşletme, paragraf 259 ve 261-262 uyarınca zorunlu kılınması halinde, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinden kaynaklanan koşullu borçlar hakkında açıklama yapar.

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

216 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Finansal tablolardaki sunum yöntemleri de dahil olmak üzere, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,
- (b) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları ve

- (c) Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.

TMS 20'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

- 217 İşletme, TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması* paragraf 21-22, 28 ve 31'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

- 218 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) TFRS 9'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zarara yansıtılan kur farkları hariç olmak üzere, kâr veya zarara yansıtılan kur farkları tutarı ve
- (b) Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilen net kur farkları ile dönem başındaki ve dönem sonundaki bu tür kur farkları tutarlarının mutabakatı
- 219 Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır.
- 220 Raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir işletmenin geçerli para birimi değiştiğinde, bu durum ve değişimin nedeni açıklanır.

Bir para biriminin takas edilebilir olmadığı durumlara ilişkin açıklamalar

- 221 İşletme, bir para biriminin başka bir para birimiyle takas edilememesi nedeniyle geçerli kuru tahmin etmesi durumunda (bakınız: TMS 21 paragraf 19A), finansal tablo kullanıcılarının, para biriminin diğer para birimiyle takas edilememesinin işletmenin finansal performansını, finansal durumunu ve nakit akışlarını nasıl etkileyeceğini ya da etkilemesini beklediğini anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklar. İşletme bunu sağlamak amacıyla aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
- (a) Para biriminin başka para birimiyle takas edilememesinin niteliği ve finansal etkileri,
- (b) Kullanılan geçerli kur (kurlar),
- (c) Tahmin süreci ve
- (d) Para biriminin başka bir para birimiyle takas edilememesi nedeniyle işletmenin maruz kaldığı riskler.
- 222 İşletme, paragraf 221'deki açıklamaya ilişkin amacı karşılamak için ne kadar ayrıntının gerekli olduğunu değerlendirir. İşletme, 223-224 paragraflarında belirtilen bilgileri ve paragraf 221'deki açıklama amacını karşılamak için gerekli olan her türlü ek bilgiyi açıklar.
- 223 İşletme paragraf 221'i uygularken aşağıdaki açıklar:
- (a) Para birimi ve bu para biriminin başka bir para birimiyle takas edilememesi sonucunu doğuran kısıtlamalara ilişkin açıklama,
- (b) Etkilenen işlemlere ilişkin açıklama,
- (c) Etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri,
- (d) Kullanılan geçerli kurlar ve bu kurların aşağıdakiler olup olmadığı:
- (i) Düzeltmeye tabi tutulmamış gözlemlenebilir kurlar (bakınız: TMS 21 paragraf A12-A16) veya
- (ii) Başka bir tahmin yöntemi kullanılarak tahmin edilen geçerli kurlar (bakınız: TMS 21, Paragraf A17),
- (e) İşletmenin kullandığı tahmin yönteminin tanımı ve bu tahmin yönteminde kullanılan girdiler ve varsayımlar hakkındaki nitel ve nicel bilgiler ve
- (f) Para biriminin başka bir para birimiyle takas edilebilir olmaması nedeniyle işletmenin maruz kaldığı her bir riskin türü ve her bir risk türüne maruz kalan varlık ve yükümlülüklerin niteliği ve defter değeri hakkında niteliksel bilgiler.
- 224 Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin sunum para birimiyle takas edilebilir olmaması veya -uygun hallerde- sunum para biriminin yurt dışındaki işletmenin geçerli para birimiyle takas edilebilir olmaması durumunda işletme aşağıdakileri de açıklar:

- (a) Yurtdışındaki işletmenin adı, yurtdışındaki işletmenin bağlı ortaklık, müşterek faaliyet, iş ortaklığı, iştirak veya şube olup olmadığı ve esas faaliyetlerini sürdürdüğü adresi,
- (b) Yurtdışı operasyona ilişkin özet finansal bilgiler ve
- (c) İşletmeyi zarara maruz bırakabilecek olay ve koşullar da dahil olmak üzere, işletmenin yurtdışındaki işletmeye finansal destek sağlamasını gerektirebilecek her türlü sözleşmeye dayalı düzenlemenin niteliği ve koşulları.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

225 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı ve
- (b) Aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

226 Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, ana ortaklığının ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar. İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Ana ortaklığın adı ve eğer farklıysa nihai kontrol gücüne sahip taraf ve
- (b) Paragraf 7(c)'nin gerektirdiği şekilde, TFRS'ye uygun kamuya açık konsolide finansal tablolar hazırlayan ve işletmenin bu Standardı uygulamaya uygun olması sonucunu doğuran nihai veya ara ana ortaklığın adı.

227 İşletme, kilit yönetici personele ödenen ücreti toplam olarak açıklar.

228 İşletmenin diğer bir işletmeden (yönetim işletmesi) kilit yönetici personel hizmetleri alması durumunda işletmenin, yönetim işletmesi tarafından kendi çalışanlarına veya yöneticilerine ödenmiş veya ödenecek olan tazminata paragraf 227'deki hükümleri uygulaması gerekli değildir.

229 Ayrı bir yönetim işletmesi tarafından sağlanan kilit yönetici personel hizmeti için işletme tarafından karşılanan tutarlar açıklanır.

230 Finansal tabloların kapsadığı raporlama dönemi boyunca işletmenin ilişkili taraf işlemlerinde bulunması durumunda, söz konusu işlemler hakkındaki bilgilere ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelere ek olarak, finansal tablo kullanıcılarının, ilişkinin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkisini anlamaları açısından gerekli olan ilişkili taraf ilişkisinin niteliği açıklanır. Anılan açıklama hükümleri paragraf 227'de yer alan hükümlere ek niteliğindedir. Açıklamalar asgari olarak aşağıdaki hususları içerir:

- (a) Söz konusu işlemlerin tutarı,
- (b) Taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyeler ve:
 - (i) Söz konusu bakiyelerin koşulları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği ve
 - (ii) Verilen veya alınan garantilerin ayrıntıları,
- (c) Mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıkları ve
- (d) Dönem içinde ilişkili taraflardan değersiz veya şüpheli alacaklarla ilgili olarak muhasebeleştirilen giderler.

231 Paragraf 230 uyarınca yapılması gerekli olan açıklamalar, aşağıdakiler için ayrı olacak şekilde yapılır:

- (a) Ana ortaklık,
- (b) İşletme üzerinde müşterek kontrol gücüne ya da önemli etkiye sahip bulunan işletmeler,
- (c) Bağlı ortaklıklar,
- (d) İştirakler,
- (e) İşletmenin katılımcı konumunda olduğu iş ortaklıkları,
- (f) İşletmenin ya da ana ortaklığının kilit yönetici personeli ve
- (g) Diğer ilişkili taraflar.

232 Raporlayan işletme, aşağıdaki taraflarla gerçekleştirdiği işlemler ve mevcut bakiyelere (taahhütler de dahil) ilişkin olarak paragraf 230'da yer alan açıklama hükümlerinden muaftır:

- (a) Raporlayan işletme üzerinde kontrole veya müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olan bir devlet ve
- (b) Aynı devletin raporlayan işletme ve diğer bir işletme üzerinde kontrole veya müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olması nedeniyle ilişkili taraf olan diğer bir işletme.
- 233 İşletmenin paragraf 232'de belirtilen muafiyetten faydalanması durumunda, paragraf 232'de belirtilen işlemler ve ilgili mevcut bakiyeler hakkında aşağıda yer alan hususlar açıklanır:
- (a) Devletin adı ve raporlayan işletme ile olan ilişkisinin niteliği (diğer bir ifadeyle raporlayan işletme üzerinde kontrole mi, müşterek kontrole mi yoksa önemli etkiye mi sahip olduğu).
- (b) Aşağıda yer alan bilgiler, işletmenin finansal tablolarını kullananların, ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolar üzerindeki etkisini anlamalarını sağlayacak ölçüde detaylandırılır:
- (i) Aynı olarak önemli olan işlemlerin her birinin tutarı ve niteliği.
- (ii) Aynı olarak önemli olmamakla birlikte toplu olarak önemli olan diğer işlemlerin büyüklüğüne ilişkin niteliksel ya da niceliksel bir gösterge. Bu tür işlemlere ilişkin örnekler paragraf 234'te yer verilmiştir.
- 234 İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örnekler aşağıda yer verilmektedir:
- (a) Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul),
- (b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı,
- (c) Hizmet sunumu veya alımı,
- (d) Kiralamalar,
- (e) Araştırma ve geliştirme transferleri,
- (f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,
- (g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- (h) Teminat veya kefalet karşılıkları ve
- (i) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi.
- 235 Ana ortaklık ya da bağlı ortaklığın, grup işletmeleri ile birlikte riskin paylaşıldığı bir tanımlanmış fayda planına katılması, ilişkili taraflar arasında yapılmış bir işlemdir (bakınız: işletmenin paragraf 213 uyarınca gerekli olan bilgileri açıklamasını gerektiren TMS 19 paragraf 42).
- 236 İlişkili taraf işlemlerinin, piyasa şartlarında muvazaasız işlemler için geçerli olan koşullara denk koşullar altında gerçekleştirildiğine ilişkin açıklamalar, yalnızca söz konusu koşulların doğrulanabilir olması halinde yapılır.
- 237 Benzer nitelikli kalemler, ilişkili taraf işlemlerinin işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisinin anlaşılması için ayrı olarak açıklanmalarının gerektiği durumlar hariç olmak üzere, toplu olarak açıklanabilir.

TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

- 238 TFRS 10 paragrafı 4(a) uyarınca konsolide finansal tablolarını hazırlamamayı tercih eden bir ana ortaklık, bireysel finansal tablolar hazırladığında, hazırladığı bireysel finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların TFRS 10'da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres ve
- (b) İştiraklerdeki, iş ortaklarındaki ve bağlı ortaklıklardaki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.
- 239 Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (paragraf 238 kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar paragraf 8A uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca paragraf 82-94 uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar.
- 240 Paragraf 238-239'da ele alınan ana ortaklık dışında kalan bir ana ortaklık veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarını

hazırladığında, TFRS 10, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* veya TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*'dan ilgili olanlar uyarınca hazırladığı finansal tabloları belirtir. Ana ortaklık veya yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarında ayrıca aşağıdaki bilgileri açıklar:

- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu ve
- (b) İştiraklerin, müşterek yatırımların ve bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

241 İşletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) Finansal tabloların ve önceki dönemlere ait karşılaştırmalı tutarların raporlama yapılan geçerli para biriminin genel satın alma gücündeki değişimlere göre düzeltildiği ve sonuç olarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiği ve
- (b) Raporlama dönemi sonunda geçerli fiyat endeksinin tanımı ve seviyesi ile cari ve önceki raporlama dönemlerinde endekste meydana gelen değişim.

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 32'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

242 İşletme, TMS 32 paragraf 34 ve 40'ta yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

Ara dönem finansal raporun içeriği

Önemli olaylar ve işlemler

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

244 Önemli olması durumunda, açıklama yapılması gereken işlem ve olaylar (söz konusu listede tüm olaylar ve işlemler yer almamaktadır) aşağıdakileri içerir:

- (a) Stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesi ve böyle bir indirimin iptali,
- (b) Finansal varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, müşteri ile yapılan sözleşmelerden doğan varlıklar veya diğer varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan bir zararın finansal tablolara yansıtılması ve bu tür bir değer düşüklüğü zararının iptali,
- (c) Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,
- (d) Maddi duran varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılması,
- (e) Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,
- (f) Davaların sonuçlandırılması,
- (g) Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,
- (h) Gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle muhasebeleştirilmiş finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini etkileyen iş veya ekonomik koşullardaki değişiklikler,
- (i) Borçların zamanında ödenmesinde temerrüde düşülmesi veya raporlama dönemi sonunda veya öncesinde düzeltilmemiş olan bir borç anlaşmasının gereklerinin yerine getirilmemesi,
- (j) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,
- (k) Finansal varlıkların amacıyla ya da kullanımında meydana gelen değişimler sonucunda söz konusu varlıkların sınıflandırılmasında oluşan değişimler ve
- (l) Koşullu yükümlülük veya koşullu varlıklarda meydana gelen değişimler.

245 Bir olay veya işlem bir işletmenin finansal durumundaki veya performansındaki değişimlerin anlaşılması açısından en son yıllık raporlama döneminden itibaren gerçekleşen olay veya işlemler arasında önemli bir yere sahipse, söz konusu işletmenin yıllık raporlama dönemine ilişkin finansal tablolarına da dâhil olan bu olay veya işlemle ilişkili bilgiye dair açıklamaya ve güncellemeye ara dönem finansal raporunda yer verilir.

Diğer açıklamalar

246 İşletme bu paragrafın (a)-(m) alt paragraflarında belirtilen bilgileri, ara dönem finansal tablolarda veya ara dönem finansal tablolarda referans verilerek işletmenin ara dönem finansal tablolarıyla aynı şartlarda ve aynı zamanda finansal tablo kullanıcılarının erişimine açık olan diğer beyanlarda (örneğin yönetim görüşü veya risk raporu) açıklar. Finansal tablo kullanıcılarının, çapraz referans verilmiş bilgilere aynı şart ve aynı zamanda ulaşamamaları durumunda, ara dönem finansal rapor eksik olarak düzenlenmiş sayılır. İlave bilgiler normal olarak yıllık raporlama dönemi esasına göre raporlanır ve aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Ara dönem finansal tabloların düzenlenmesinde, en son yıllık finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları ve hesaplama yöntemlerinin kullanıldığına ilişkin bir açıklama; söz konusu politika ve yöntemlerin değiştirilmiş olması halinde, değişikliğe ve bu değişikliğin finansal tablolar üzerindeki etkilerine ve niteliğine ilişkin açıklamalar.
- (b) Ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel özelliklerine ilişkin açıklayıcı yorumlar.
- (c) Niteliği, büyüklüğü veya sıklığı itibarıyla olağandışı nitelikte olan varlıklar, yükümlülükler, özkaynaklar, nakit akışları veya net geliri etkileyen kalemlerin niteliği ve tutarı.
- (d) Cari finansal yılın önceki ara dönemlerine veya önceki yıllara ait finansal tablolarda raporlanan tutarlara ilişkin tahminlerde meydana gelen değişikliklerin niteliği ve tutarına ilişkin açıklamalar.
- (e) Hisse senetleri ve borçlanma araçlarının ihracı, geri satın alınması ve geri ödemelerine ilişkin açıklamalar.
- (f) Ayrı ayrı olmak üzere, adi hisse senetleri ve diğer hisse senetlerine ödenen temettüleri (toplam olarak veya hisse başına).
- (g) İşletme faaliyet bölümlerine ilişkin bilgi sunmayı seçmesi durumunda, bölümlere ilişkin bilgilerin hazırlanması ve sunulmasına ilişkin esaslar. Eğer işletme bölümlere ilişkin TFRS 8'e uygun olmayan bilgileri açıklamayı tercih ederse, bu bilgileri bölüm bilgisi olarak tanımlayamaz.
- (h) Ara dönem sonrasında ortaya çıkan ve ara dönem finansal tablolarına yansıtılmayan olaylar.
- (i) Birleşme, bağlı ortaklıkların ve uzun vadeli yatırımların kontrolünün elde edilmesi veya kaybedilmesi, yeniden yapılandırma ve durdurulan faaliyetler gibi, işletmenin yapısında ara dönemde meydana gelen değişikliklerin etkileri. Birleşme durumunda paragraf 35-37'de istenen bilgiler açıklanır.
- (j) Finansal araçlar için, paragraf 64 ve paragraf 95-97'nin zorunlu kıldığı gerçeğe uygun değere ilişkin açıklamalar.
- (k) TFRS 10'da tanımlandığı şekilde yatırım işletmesi haline gelen veya yatırım işletmesi kapsamından çıkan işletmeler için, paragraf 83'deki açıklamalar.
- (l) Paragraf 103-104 uyarınca müşteriyle yapılan sözleşmelerden doğan hasılatın ayrıştırılması.
- (m) Paragraf 142-146'nın zorunlu kıldığı yönetimin tanımladığı performans ölçütleri hakkındaki açıklamalar.

TFRS ile uyumluluğun açıklanması

247 Ara dönem finansal raporu TMS 34'e ve paragraf 1-19 ve paragraf 243-249'da yer alan hükümlere uygun olan bir işletme, söz konusu uygunluğa ilişkin dipnotlarda açık ve koşulsuz bir şekilde beyanda bulunur. Bu Standardı uygulayan bir işletme, söz konusu koşulsuz beyanın bir parçası olarak, TMS 34'ü ve paragraf 1-19 ve paragraf 243-249'da yer alan hükümleri uyguladığını belirtir. Bu Standardı uygulayan bir işletme, bu Standartta yer alan hükümlere ve diğer TFRS'lerde yer alan ilgili tüm hükümlere uymadıkça, ara dönem finansal raporunu TFRS'lere uygun olarak tanımlamaz.

Yıllık finansal tablolarda yapılacak açıklamalar

248 İşletme bir ara dönemde raporlanan bir tutar tahmininin, finansal yılın son ara döneminde önemli ölçüde değiştiği, ancak son ara dönem için ayrı bir ara dönem finansal rapor düzenlemediği durumda; tahminlerde

meydana gelen değışikliklerin niteliği ve tutarlarını, finansal yıla ilişkin yıllık finansal tablolara ilişkin dipnotlarda açıklar.

TMS 34'teki uygulanabilir açıklama hükümleri

249 İşletme, TMS 34 paragraf 41'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

250 Bir işletme, her bir varlık sınıfı için aşağıdakileri açıklar:

- (a) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri) ve
- (b) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri).

251 Bir varlık sınıfı, bir işletmenin faaliyetlerinde benzeri nitelik ve kullanım alanına sahip varlık grubudur.

252 İşletme, nakit yaratan bir birim için dönem boyunca muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak:

- (a) Nakit yaratan birimin tanımı (üretim hattı, fabrika, faaliyet kolu, coğrafî alan veya TFRS 8'de tanımlanan raporlanabilir bir faaliyet alanı mı olduğu) ve
- (b) Nakit yaratan birimin, (eğer varsa) geri kazanılabilir tutarını belirleyen varlıkların toplamının, ilgili nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değerine ilişkin yapılan bir önceki tahminden sonra değışmiş olması durumunda, varlıkların toplanmasında kullanılan önceki ve şimdiki yöntemin tanımı ve ilgili nakit yaratan birimi belirleme yönteminin değışme nedenleri.

253 TMS 36 paragraf 84'e göre, dönem içindeki bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin bir kısmının raporlama dönemi sonu itibarıyla nakit yaratan bir birime (veya birimler grubuna) dağıtılmamış olması durumunda, dağıtılmayan şerefiye tutarı dağıtılmama gerekçesiyle birlikte açıklanır.

Şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarlarının ölçülmesinde kullanılan tahminler

254 İşletme, şerefiye veya belirsiz yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değeriyle karşılaştırıldığında, dağıtılan şerefiye veya belirsiz yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin önemli olduğu her bir nakit yaratan birime (ya da nakit yaratan birim grubuna) ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar.

- (a) Birime (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin defter değeri.
- (b) Birime (birimler grubuna) dağıtılan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değeri.
- (c) Birimin ya da birimler grubunun geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde esas alınan temel (başka bir ifadeyle kullanım değeri veya elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer).
- (d) Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının, kullanım değerini esas alması durumunda:
 - (i) Yönetimin, en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönem için yapılan nakit akış projeksiyonları için esas aldığı her bir kilit varsayım. Kilit varsayımlar, birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının en çok duyarlı olduğu varsayımlardır.
 - (ii) Nakit akış projeksiyonlarını en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ötesine taşımak için kullanılan büyüme oranı ve işletmenin faaliyette bulunduğu ürün kolunun, endüstrilerin, ülke veya ülkelerin veya birimin (birimler grubunun) hizmet verdiği piyasanın uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşan büyüme oranı kullanılımasının gerekçesi.
 - (iii) Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).
- (e) Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olması durumunda, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemi (veya yöntemleri). İşletmenin paragraf 95-97

uyarınca yapması gerekli açıklamaları yapması zorunlu değildir. Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer bir birimin (birimler grubunun) aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı kullanılarak ölçülmediği durumda:

- (i) Yönetimin, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlerken esas aldığı her bir kilit varsayım. Kilit varsayımlar; birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının en çok duyarlı olduğu varsayımlardır.
 - (ii) Gerçeğe uygun değer ölçümünün bütünüyle sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin (bakınız: TFRS 13) seviyesi (elden çıkarma maliyetlerinin gözlemlenebilirliği dikkate alınmadan)
- (f) Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, iskonto edilmiş nakit akış tahminleri kullanılarak ölçülmesi durumunda:
- (i) Nakit akış projeksiyonlarının tahmininde kullanılan büyüme oranı ve
 - (ii) Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).

255 Şerefiyenin veya sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin bir kısmı veya tamamı, çeşitli nakit yaratan birimlere (birimler grubuna) dağıtıldığı ve her bir birime (birimler grubuna) dağıtılan tutarın işletmenin şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değeriyle karşılaştırıldığında önemli bir tutarda olmadığı durumlarda, anılan durum, bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değerleriyle birlikte açıklanır. Ek olarak, bu birimlerden (birimler grubunun) herhangi birinin geri kazanılabilir tutarının aynı kilit varsayımı (varsayımları) esas aldığı ve söz konusu birimlere dağıtılan şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değerlerinin, işletmenin şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değerleriyle karşılaştırıldığında önemli bir tutar olduğu durumlarda, işletme anılan durumu aşağıdakilerle birlikte açıklar:

- (a) Bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin toplam defter değeri,
- (b) Bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değeri ve
- (c) İlgili kilit varsayım (varsayımlar).

256 Nakit yaratan bir birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarına ilişkin önceki dönemde yapılan en son detaylı hesaplama, TMS 36 paragraf 24 veya paragraf 99 uyarınca, belirli kriterlerin sağlanması durumunda, ileri doğru taşınabilir ve söz konusu birimin (birim grubunun) değer düşüklüğünün test edilmesi için kullanılabilir. Durum böyle olduğunda, bu birime (birimler grubuna) ilişkin olarak paragraf 254-255 çerçevesinde yapılacak açıklamalara dahil edilen bilgi, ileriye doğru taşınan geri kazanılabilir tutarın hesaplamasına ilişkindir.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

257 İşletme her bir karşılık sınıfı için (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir), aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur:

- (a) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri,
- (b) Mevcut karşılıklara yapılan ilaveler de dahil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar,
- (c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar (örneğin, karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenen),
- (d) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve
- (e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

258 Bir işletme ayrıca, her bir karşılık sınıfı için aşağıdakileri de açıklar (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir):

- (a) Yükümlülüğün esasının özet bir tanımı ve ekonomik faydaların tahmini işletme dışına çıkış zamanları.
- (b) Söz konusu çıkışların miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar. Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda TMS 37 paragraf 48'de belirtildiği gibi işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar.
- (c) Beklenen tazminat tutarlarına ilişkin olarak muhasebeleştirilen varlıkların tutarını gösteren beklenen tazminat tutarları.

- 259 İşletme her bir koşullu borç sınıfı için, bunların yerine getirilmelerine yönelik kaynak çıkışı ihtimali düşük olmadığı sürece, raporlama dönemi sonu itibarıyla ilgili koşullu borcun niteliğine ilişkin dipnotlarda genel bir tanıma yer verir ve makul bir çaba ile belirlenebiliyor olması durumunda aşağıdaki hususlarda açıklamada bulunur:
- (a) TMS 37 paragraf 36-52'ye göre ölçülen borcun finansal etkilerine ilişkin bir tahmin,
 - (b) Kaynak çıkışlarının miktar ve zamanlaması hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar ve
 - (c) Tazminat olasılıkları.
- 260 İşletmeye ekonomik fayda girmesi muhtemel ise işletme, raporlama dönemi sonu itibarıyla koşullu varlığın esasına ilişkin özet bir tanımlama yapar ve mümkün ise karşılıklar için TMS 37 paragraf 36-52 arasında belirtilen ilkeleri kullanmak suretiyle ilgili varlığın finansal etkisine ilişkin tahminde bulunur.
- 261 Uygulamada mümkün olmaması nedeniyle paragraf 259-260 uyarınca gerekli olan bilgilerin açıklanmaması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 262 Çok nadir durumlarda, paragraf 257-260 uyarınca gerekli olan bilgilerden bazılarının veya tamamının açıklanması nedeniyle karşılıklar, koşullu borçlar veya koşullu varlıklar konusunda işletmeyle arasında anlaşmazlık bulunan diğer taraflar karşısında işletmenin konumunun ciddi bir şekilde zarar görmesi beklenebilir. Böyle durumlarda işletme söz konusu bilgiyi açıklamak zorunda değildir; ancak ihtilafın genel özelliği ve bilginin açıklanmadığı hususu ile bunun gerekçesi belirtilir.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- 263 İşletme içerisinde oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar ve diğer maddi olmayan duran varlıklar ayrıştırılmak suretiyle, her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için aşağıdakiler açıklanır:
- (a) Yararlı ömrün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu; sınırlı ise yararlı ömrün süresi veya kullanılan itfa oranı,
 - (b) Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa yöntemi,
 - (c) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak),
 - (d) Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri)
 - (e) Dönem başı ve dönem sonu defter değerlerinin (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir) aşağıdaki detayları içeren mutabakatı:
 - (i) İşletme içerisinde oluşturulanlar, ayrıca elde edilenler ve işletme birleşmelerinden elde edilenler ayrı ayrı belirtmek suretiyle, ilaveler,
 - (ii) TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil olan varlıklar ve diğer türlü elden çıkarmalar,
 - (iii) Dönem içinde, TMS 38 paragraf 75, 85-86'ta yer alan yeniden değerlemelerden ve eğer varsa, TMS 36'ya göre doğrudan diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ya da diğer kapsamlı gelirden iptal edilen değer düşüklüğü zararlarından kaynaklanan artış ve azalışlar,
 - (iv) Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları,
 - (v) Eğer varsa, dönem içinde TMS 36'ya göre kâr veya zarardan iptal edilen değer düşüklüğü zararları,
 - (vi) Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları ve
 - (vii) Dönem içinde defter değerinde meydana gelen diğer değişiklikler.
- 264 İşletme ayrıca aşağıdakileri açıklar:
- (a) Sınırsız bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık açısından, varlığın defter değeri ve sınırsız yararlı ömür değerlendirmesini destekleyen nedenler. İşletme, söz konusu nedenleri açıklaması sırasında, ilgili varlığın sınırsız bir yararlı ömre sahip olduğunun belirlenmesinde önemli rol oynayan faktörü (faktörleri) de belirtir.

- (b) İşletmenin finansal tabloları için önemli olan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın defter değeri ve kalan itfa dönemine ilişkin açıklama.
- (c) Devlet teşviki yoluyla elde edilen ve başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklarla (bakınız: TMS 38 paragraf 44) ilgili aşağıdaki bilgiler:
- (i) Anılan varlıklar için başlangıçta muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer,
 - (ii) Defter değerleri ve
 - (iii) Finansal tablolara alındıktan sonra maliyet yöntemiyle veya yeniden değerlendirme yönteminden hangisine göre ölçüldükleri.
- (d) Kullanım hakkı sınırlı ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri.
- (e) Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmeleri karşılığında sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin tutarı.
- 265 Maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarları ile muhasebeleştirilmeleri durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Maddi olmayan duran varlık sınıfı itibarıyla:
- (i) Yeniden değerlemenin uygulanmaya başlandığı tarih,
 - (ii) Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların defter değeri ve
 - (iii) Yeniden değerlendirilen maddi olmayan duran varlık sınıfının, finansal tablolara alındıktan sonra TMS 38 paragraf 74'te yer alan maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmüş olsaydı ortaya çıkacak defter değeri,
- (b) Dönem içindeki değişiklikler ve kalan tutarın pay sahiplerine dağıtımına ilişkin sınırlamalar belirtmek suretiyle, dönem başı ve dönem sonundaki maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme fazlası tutarı.
- 266 İşletme, dönem içinde gider olarak finansal tablolara alınan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarını açıklar.

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi

- 267 Paragraf 115-127 arasında yer alan kiralamalara yönelik açıklamalara ek olarak paragraf 268-271 arasındaki hususlar da açıklanır. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün sahibi, taraf olduğu kiralama işlemleri için kiraya verenin yapması gereken açıklamaları yapar. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulü, kullanım hakkı varlığı olarak elinde tutan bir kiracı; kiracı için zorunlu kılınan açıklamaları ve taraf olduğu faaliyet kiralaması işlemlerine ilişkin olarak kiralayan için zorunlu kılınan açıklamaları yapar.
- 268 İşletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yönteminden hangisini uyguladığı.
- (b) (Finansal tablolarda ölçülen veya açıklanan) yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin ne ölçüde; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip olan ve gayrimenkulün sınıfı ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayandığı. Böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda bu husus açıklanır.
- (c) Maliyet yöntemi kullanılan bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılan toplam değişim tutarı (bakınız: TMS 40 paragraf 32C).
- (d) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilmesine ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları veya elden çıkarılma durumunda elde edilecek gelir ve brüt satış tutarı.
- (e) Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınmasına, inşa edilmesine veya geliştirilmesine ya da bakım, onarım veya iyileştirilmesine ilişkin sözleşmeye bağlı mükellefiyetler.

Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 269 TMS 40 paragraf 33-55'te yer alan gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, paragraf 268 uyarınca yapılacak açıklamalara ek olarak, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonundaki defter değerlerinin mutabakatını, aşağıdakileri gösterecek şekilde açıklar:
- (a) İlaveler,
 - (b) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan edinimler,
 - (c) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilen varlıklar ve diğer elden çıkarmalar,
 - (d) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar,
 - (e) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bu gruplardan yapılan transferler ve
 - (f) Diğer değişiklikler.
- 270 TMS 40 paragraf 53'te yer alan istisnai durumlarda işletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16 veya TFRS 16'daki maliyet yöntemine göre ölçmüş olması durumunda, paragraf 269 uyarınca yapılacak olan mutabakatta, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili tutarlar, diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili tutarlardan ayrı olarak gösterilir. Buna ek olarak işletme, aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı ve
 - (b) Gerçeğe uygun değerinin neden güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin açıklama.

Maliyet yöntemi

- 271 TMS 40 paragraf 56'da yer alan maliyet yöntemini kullanan bir işletme, paragraf 268'deki açıklamalara ek olarak, aşağıda belirtilen hususları da açıklar:
- (a) Kullanılan amortisman yöntemi,
 - (b) Yararlı ömür veya kullanılan amortisman oranları,
 - (c) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte) ve
 - (d) Yatırım amaçlı gayrimenkulün aşağıdakileri de gösterecek şekilde, dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değerinin (karşılaştırılmalı dönemi içermek zorunda değildir) mutabakatı:
 - (i) İlaveler,
 - (ii) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan edinimler,
 - (iii) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilen varlıklar ve diğer türlü elden çıkarmalar,
 - (iv) Amortisman,
 - (v) TMS 36 uyarınca dönem içinde finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararları ile cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı,
 - (vi) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bu gruplardan yapılan transferler ve
 - (vii) Diğer değişiklikler.
 - (e) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri. TMS 40 paraf 53'te belirtilen, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülmesinin mümkün olmadığı istisnai durumlarda, işletme aşağıdaki hususları açıklar:
 - (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı,
 - (ii) Gerçeğe uygun değerinin neden güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin açıklama ve
 - (iii) Mümkün olması durumunda, gerçeğe uygun değerinin gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmini değer aralıkları.

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Genel

- 272 İşletme, her bir canlı varlık grubunu tanımlar.
- 273 İşletme, canlı varlıkların kayıtlı değerlerinde dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişimlerin mutabakatını (karşılaştırmalı dönemi içermek zorunda değildir) açıklar. Söz konusu mutabakat, aşağıdaki maddeleri kapsar:
- (a) Gerçeğe uygun değer ile satış maliyetleri arasındaki farkta ortaya çıkan değişimden kaynaklanan kazanç ve kayıp,
 - (b) Satın almalarından kaynaklanan artış,
 - (c) TFRS 5 kapsamında satışlar ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilen) canlı varlıklar ile ilişkilendirilebilen azalmalar,
 - (d) Hasattan kaynaklanan azalış,
 - (e) İşletme birleşmelerinden kaynaklanan artış,
 - (f) Finansal tabloların farklı bir para birimine veya yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullandığı para birimine çevrilmesi durumunda oluşan net kur farkları ve
 - (g) Diğer değişiklikler.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde belirlenemediği durumlarda, canlı varlıklara ilişkin olarak yapılması gereken ek açıklamalar

- 274 Canlı varlıkların, dönem sonundaki maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi esasına göre (bakınız: TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* paragraf 30) ölçülmesi durumunda, işletme, canlı varlıklara ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Canlı varlığın türü,
 - (b) Gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülememesinin nedenleri,
 - (c) Amortisman yöntemi,
 - (d) Faydalı ömürleri veya kullanılan amortisman oranları ve
 - (e) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları (birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarıyla toplanmak suretiyle).

Devlet teşvikleri

- 275 İşletme, TMS 41 kapsamındaki tarımsal faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin niteliği ve kapsamı ve
 - (b) Kâr zarar tablosuna yansıtılmamış devlet teşviklerine ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve şarta bağlı diğer durumlar.

Diğer açıklamalar

- 276 Bu Standardı uygulayan bir işletmenin TFRS 8'i uygulaması zorunlu değildir. Bu Standardı uygulayan bir işletme, bölümler hakkında TFRS 8'e uygun olmayan bilgileri açıklamayı seçerse, bu bilgileri bölüm bilgisi olarak tanımlayamaz. Bu tür açıklamalar yapan bir işletme, bu açıklamaları hazırlarken ve sunarken temel aldığı esasları açıklar. TFRS 8'i uygulamayı seçen bir işletme, TFRS 8'in tüm açıklama hükümlerini uygular ve TFRS 8'i uyguladığını belirtir.

Ek A—Yürürlük tarihi ve geçiş

Bu Ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

- A1 Bu Standart 1 Ocak 2027 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Paragraf 14 uyarınca, işletmenin bu Standardı cari raporlama döneminde uygulaması ancak bir önceki dönemde uygulamaması durumunda, bu Standart veya başka bir TFRS izin vermediği veya aksini zorunlu kılmadığı sürece, cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlar için karşılaştırmalı bilgileri (önceki döneme ilişkin bilgileri) sunar.

TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama

- A2 Mayıs 2025'te yayımlanan TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama*, TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nun yerini alır. TFRS 18 1 Ocak 2027 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olup erken uygulamaya izin verilmektedir.
- A3 TFRS 18'i ilk kez uyguladığı raporlama döneminden önceki bir raporlama dönemi için bu Standardı uygulamayı tercih eden bir işletme, paragraf 128-163 (TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* alt başlığı altında yer alan), paragraf 173-177 ve paragraf 182-183 (TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar* alt başlığı altında yer alan) ve paragraf 246(m) (TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama alt başlığı altında yer alan) yerine Ek B paragraf B2-B19'u uygular. Böyle bir işletme TMS 33 *Hisse Başı Kazanç*'ı da uygulaması durumunda TMS 33 paragraf 73B ve 73C (TFRS 18'de değiştirildiği üzere) yerine TMS 33 paragraf 73 ve 73A'yı uygular.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri'ne İlişkin Değişiklikler

- A4 Haziran 2024'te yayımlanan *Takas Edilebilirliğin Bulunmaması*, TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri* standardını değiştirerek TMS 21 paragraf 57A-57B'deki yeni açıklama hükümlerini eklemiştir. TMS 21'deki değişiklikler 1 Ocak 2025 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır ve erken uygulamaya izin verilmektedir. Bir işletmenin bu Standardı 1 Ocak 2025 tarihinden önce başlayan bir yıllık raporlama dönemi için uygulaması ve TMS 21'deki değişiklikleri uygulamaması durumunda, 221-224 paragraflarını uygulamasına gerek yoktur.

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar'a İlişkin Değişiklikler

- A5 Ağustos 2025'te yayımlanan *Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçülmesine İlişkin Değişiklikler*, 1 Ocak 2026 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bir işletmenin bu Standardı 1 Ocak 2026 tarihinden önce başlayan yıllık hesap dönemleri için uygulaması ve TFRS 9 *Finansal Araçlar* (Finansal varlıkların sınıflandırılması) Bölüm 4.1 Uygulama Rehberindeki değişikliklerin erken uygulanmaması durumunda, 56A-56C paragraflarını uygulamasına gerek yoktur.

TFRS 9 Finansal Araçlar ve TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar'a İlişkin Değişiklikler

- ...
- A6 Ağustos 2025'te yayımlanan *Doğaya Bağlı Elektriğe Dayanan Sözleşmeler*, TFRS 9 ve TFRS 7'yi değiştirmiş ve TFRS 7'nin 30A-30C paragraflarına yeni açıklama hükümleri getirmiştir. Bu Standardın 4(c) paragrafı uyarınca, 64A-64C paragraflarına ilişkin geçiş hükümleri TFRS 7'nin 44OO-44PP paragraflarında belirtilmiştir. İşletme bu değişiklikleri TFRS 9'daki değişiklikleri uyguladığında uygular. TFRS 9 ve TFRS 7'deki değişiklikler 1 Ocak 2026 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerlidir ve erken uygulamaya izin verilmektedir. Eğer İşletme bu Standardı 1 Ocak 2026 tarihinden önce başlayan bir yıllık hesap dönemi için uyguluyorsa ve TFRS 9'daki değişiklikleri erken uygulamamışsa, 64A-64C paragraflarını uygulamasına gerek yoktur.

Ek B- İşletmenin TFRS 18'i uygulamadan önce TFRS 19'u uygulaması durumunda açıklama hükümleri

Bu Ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

- B1 TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama*'nın ilk kez uygulandığı raporlama döneminden önceki bir raporlama dönemi için bu Standardı uygulamayı tercih eden işletme, paragraf 128-163 (TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* alt başlığı altında yer alan), paragraf 173-177 ve paragraf 182-183 (TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar* alt başlığı altında yer alan) ve paragraf 246(m) (TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* alt başlığı altında yer alan) yerine B2-B19 paragraflarını uygular. TFRS 18, 1 Ocak 2027 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* standardının yerine geçer. B2-B19 Paragrafları, TMS 1 ve bu Standardı uygulayan bir işletme için açıklama hükümlerini belirler.

Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lerle uyum

- B2 İşletme, TMS 1 paragraf 19'a göre bir TFRS'de yer alan hükmü uygulamadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yönetimin, finansal tabloların; işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunduğu sonucuna ulaştığı,
 - (b) Gerçeğe uygun sunumu sağlamak için uygulanmayan ilgili hüküm dışında, yürürlükteki TFRS'lerle uyum sağlandığı,
 - (c) Uygulanmayan hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, bu TFRS'nin zorunlu kıldığı uygulamaya da yer verecek şekilde uygulamadan sapmanın niteliği, söz konusu hükmü uygulamanın mevcut koşullarda finansal tabloların *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmasının nedeni ile benimsenen uygulama ve
 - (d) Sunulan her bir dönem için uygulamadan sapmanın, sapma olmasaydı söz konusu hükümle uyumlu olarak raporlanacak olan her bir finansal tablo kalemi üzerindeki finansal etkisi.
- B3 Bir TFRS'de yer alan bir hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarına yansıtılan tutarları etkilemesi durumunda işletme, B2(c) ve B2(d) paragraflarındaki açıklamaları yapar.
- B4 İşletme yönetiminin bir TFRS'de yer alan bir hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaştığı nadir durumlarda mevzuat, ilgili hükümden saptmaya izin vermeyebilir. Bu durumda işletme, aşağıdaki açıklamaları yaparak, söz konusu hükme uyum sağlamanın öngörülen yanıltıcı yönlerini mümkün olduğu ölçüde azaltır:
- (a) İlgili hükmün yer aldığı TFRS'nin adı, hükmün niteliği ve yönetimin, söz konusu hükme uyum sağlamanın mevcut koşullarda finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna ulaşmasının gerekçesi ve
 - (b) Sunulan her bir dönem için yönetimin, gerçeğe uygun sunum sağlanması amacıyla finansal tablolardaki her bir kalemlle ilgili yapılmasını gerekli gördüğü düzeltmeler.

Muhasebe politikasındaki değişiklikler, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma

- B5 İşletmenin, TMS 1 paragraf 40A uyarınca ilave bir finansal durum tablosu sunması gerektiğinde, paragraf B6-B7, 178-181 ve 186'da öngörülen bilgileri açıklaması gerekir. Ancak işletmenin, bir önceki dönem başına ait açılış finansal durum tablosuyla ilgili dipnotları sunması gerekmez.
- B6 Finansal tablo kalemlerinin sunumunu veya sınıflandırmasını değiştirmesi durumunda işletme, yeniden sınıflandırma mümkün olduğu sürece, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırır. İşletme, karşılaştırmalı tutarları yeniden sınıflandırdığında (bir önceki dönemin başına ait bilgiler de dâhil olmak üzere) aşağıdakileri açıklar:
- (a) Yeniden sınıflandırmanın niteliği,
 - (b) Yeniden sınıflandırılan her bir kalemin veya kalem sınıfının tutarı ve
 - (c) Yeniden sınıflandırmanın gerekçesi.

- B7 İşletme, karşılaştırmalı tutarların yeniden sınıflandırılması mümkün olmadığında aşağıdakileri açıklar:
- (a) Söz konusu tutarların yeniden sınıflandırılmamasının gerekçesi ve
 - (b) Söz konusu tutarlar yeniden sınıflandırılabilseydi, yapılacak olan düzeltmelerin niteliği.

Ödemeyi raporlama döneminden en az 12 ay sonra erteleme hakkı

- B8 TMS 1 paragraf 69-75 uygulanırken, kredi sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerin ödemesini erteleme hakkının: raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlanmasına bağlı olması durumunda (bakınız: TMS 1 paragraf 72B(b)), söz konusu yükümlülükler uzun vadeli olarak sınıflandırılabilir. Bu tür durumlarda işletme, finansal tablo kullanıcılarının yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki 12 ay içinde geri ödeme riski taşıdığını anlamalarını sağlayacak bilgileri (aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere) dipnotlarda açıklar:
- (a) Kredi sözleşmesi şartları (bu şartların niteliği ve işletmenin bunlara ne zaman uymak zorunda olduğu dahil) ve ilgili yükümlülüklerin defter değeri hakkındaki bilgiler.
 - (b) -Varsa- işletmenin kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlarken güçlük yaşayabileceğini gösteren durum ve koşullar (örneğin, kredi sözleşmesi şartlarına yönelik olası bir ihlali önlemek veya bunun etkilerini azaltmak amacıyla işletmenin raporlama döneminde ya da sonrasında bir adım atması). Ayrıca bu durum ve koşullar, şartlara uygunluğun işletmenin raporlama dönemi sonundaki koşullarına bağlı olmuş olsaydı, işletmenin bu şartlara uygunluk sağlamış olmayacağı hususunu da içerir.

Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda sunulacak bilgiler

- B9 İşletme aşağıda belirtilen finansal tablo kalemlerine ilişkin ilave alt sınıflandırmaları finansal durum tablosunda gösterir veya dipnotlarda açıklar:
- (a) Maddi duran varlık kalemleri, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'a uygun olarak alt sınıflara ayrıştırılır,
 - (b) Alacaklar; müşterilerden alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, peşin ödemeler ve diğer tutarlar şeklinde alt sınıflara ayrıştırılır,
 - (c) Stoklar TMS 2 *Stoklar* uyarınca ticari mallar, üretim malzemeleri, hammadde, yarı mamuller ve mamuller şeklinde alt sınıflara ayrıştırılır,
 - (d) Ticari borçlar, TMS 7 *Nakit Akış Tablosu* uyarınca, tedarikçi finansman anlaşmalarının bir parçası olan borçların tutarlarını ayrı olarak göstermek üzere ayrıştırılır,
 - (e) Karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar ve diğer karşılıklar olarak alt sınıflara ayrıştırılır ve
 - (f) Sermaye ve yedekler; ödenmiş sermaye, pay ihraç primi ve yedekler gibi çeşitli alt sınıflara ayrıştırılır.
- B10 İşletme, aşağıdakileri finansal durum tablosunda veya özkaynak değişim tablosunda sunar ya da dipnotlarda açıklar:
- (a) İşletme yapacağı açıklamalarda sermayeyi temsil eden her bir pay sınıfı için aşağıdakilere yer verir:
 - (i) Kayıtlı sermayeyi oluşturan pay adedi;
 - (ii) İhraç edilmiş ve tamamı ödenmiş pay sayısı ile ihraç edilmiş ancak tamamı ödenmemiş pay sayısı,
 - (iii) Pay başına nominal değer ya da payların nominal değeri yoksa bu husus,
 - (iv) Dönem başındaki ve dönem sonundaki pay sayısının mutabakatı,
 - (v) Temettü dağıtımı ve sermayenin geri ödenmesindeki sınırlamalar da dâhil, söz konusu pay sınıfıyla ilgili haklar, imtiyazlar ve kısıtlamalar,
 - (vi) İşletmenin kendisi, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri tarafından elde tutulan paylar,
 - (vii) İşletmenin pay satışı yapmak için opsiyon ve sözleşmeler kapsamında ihraç etmek üzere elde tuttuğu paylar ile bunların şartları ve tutarları ve
 - (b) Özkaynaktaki yedeklerin her birinin niteliği ve amacıyla ilgili açıklama.

- B11 Adi ortaklık veya fon gibi sermayeyi temsil eden payları bulunmayan bir işletme, özkaynak payının her bir türünde dönem boyunca meydana gelen değişiklikleri, özkaynak payının her bir türüyle ilgili hakları, imtiyazları ve kısıtlamaları göstererek, B10(a) paragrafında öngörülen bilgilere eşdeğer bilgileri açıklar.

Özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunulacak bilgiler

- B12 İşletme, dönemde ortaklara dağıtılmak üzere finansal tablolara yansıtılan temettü tutarını (toplam ya da hisse başına) adi hisse senetleri ve diğer hisse senetleri için ayrı olmak üzere özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunar.

Muhasebe politikası bilgilerinin açıklanması

- B13 İşletme, önemli muhasebe politikası bilgilerini açıklar.
- B14 İşletme, önemli muhasebe politikası bilgileri ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanma sürecinde yönetim tarafından varılan ve finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan yargıları açıklar (tahmin içerenler hariç (bakınız: paragraf B15). İşletmenin açıklaması gerekebilecek yargılara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- (a) Gerçeğe uygun değer ölçümlerine ilişkin açıklamaların sağlandığı uygun varlık ve yükümlülük sınıfları,
 - (b) İşletmenin başka bir işletme üzerinde kontrole sahip olması,
 - (c) Bir anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olması ya da diğer bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması,
 - (d) Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç oluşturma yoluyla yapılandırıldığı durumlarda müşterek anlaşmanın türü (müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak) ve
 - (e) İşletmenin bir yatırım işletmesi olması.

Tahminlerdeki belirsizliğin kaynakları

- B15 İşletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki raporlama döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan geleceğe yönelik olarak yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonunda mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri açıklar. İlgili dipnotlar söz konusu varlık ve yükümlülükler açısından aşağıdaki ayrıntıları içerir:
- (a) Varlık ve yükümlülüklerin nitelikleri ve
 - (b) Varlık ve yükümlülüklerin raporlama dönemi sonundaki defter değerleri.
- B16 Bir sonraki raporlama döneminde defter değerinde önemli ölçüde değişiklik yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan varlık ve yükümlülüklerin, raporlama dönemi sonunda özdeş bir varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı esas alınarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, bu varlık ve yükümlülükler için paragraf B15'te yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. Bu şekilde tespit edilen gerçeğe uygun değerler bir sonraki raporlama döneminde önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklikler raporlama dönemi sonundaki varsayımlardan veya tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarından ortaya çıkmaz.

Diğer açıklamalar

- B17 İşletme, dipnotlarda aşağıdakileri açıklar:
- (a) Finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan ancak dönem içinde ortaklara dağıtım olarak finansal tablolara yansıtılmayan temettülerin toplam tutarı ve pay başına tutarı ve
 - (b) Finansal tablolara yansıtılmayan birikmiş imtiyazlı temettü tutarları.
- B18 Finansal tabloların başka bir yerinde açıklanmaması durumunda işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) İşletmenin yasal adresi ve yasal yapısı, kurulduğu ülke ve genel merkezinin adresi (veya genel merkezinden farklı olması durumunda esas faaliyetini sürdürdüğü adres) ve

(b) İşletmenin faaliyet konusu ve esas faaliyetleri hakkında bilgi.

TMS 1'deki uygulanabilir açıklama hükümleri

B19 İşletme, TMS 1 paragraf 15, 17(c), 25, 31, 36, 51, 53, 92, 94, 99, 103, 106(d), 110, 112 ve 113'te yer alan açıklama hükümlerini uygular.

Ek C- Diğer Standartlarda Yapılan Değişiklikler

Bu Ek diğer TFRS'lerdeki değişiklikleri açıklamaktadır. İşletme TFRS 19'u uygularken bu değişiklikleri de uygulayacaktır.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 1 Paragraf 4B ve D2 değiştirilmiştir. Yeni Metnin altı çizilmiştir.

Kapsam

...
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. TFRS 19 Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar'ı uygulayan bir işletme bunun yerine TFRS 19'un 22-23 ve 173-187'nci paragraflarında yer alan açıklama hükümlerini uygular.
...

Ek D Diğer TFRS'lerden muafiyetler

...
Hisse bazlı ödeme işlemleri
D2 TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler*'i, 7 Kasım 2002 tarihinde ya da bu tarihten önce verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulamaları teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama zorunlu değildir. Ayrıca, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, 7 Kasım 2002 tarihinden sonra verilen ve (a) TFRS'lere geçiş tarihi ile (b) 1 Ocak 2005 tarihinden hangisi sonra ise, bu tarihten önce hak kazanılmış olan özkaynağa dayalı finansal araçlar için de TFRS 2'yi uygulamaları teşvik edilir. Söz konusu uygulama da zorunluluk arz etmemektedir. Ancak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS 2'yi, bu tür özkaynağa dayalı finansal araçlar açısından yalnızca, TFRS 2'de belirtildiği üzere söz konusu özkaynağa dayalı finansal araçların ölçüm tarihi 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 19 Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar'ı uygulayan işletme Bunun yerine, TFRS 19'un 31'inci paragrafında belirtilen bilgileri açıklar. 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 paragraflarının uygulanması gerekmez.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 5 Paragraf 5B, 12, 26A ve 38 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Kapsam

- ...
- 5B Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar bu TFRS'de ele alınmaktadır. Diğer TFRS'lerin açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar (veya varlık grupları) için geçerlilik arz etmez:
- (a) İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermekte veya
 - (b) Bu açıklamalar, elden çıkarılacak varlık grubunda yer almakla birlikte ölçüm hükümleri açısından TFRS 5 kapsamında bulunmayan varlık ve borçların ölçümüne ilişkin olup, finansal tablolarda yer verilen diğer dipnotlarda bu tür bir açıklama bulunmamaktadır.
- TFRS 18'in açıklama hükümleri ve TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar* paragraf 6A ve 31A başta olmak üzere, söz konusu Standartta yer alan genel hükümlerle uyum sağlanması amacıyla, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin ilave açıklamaların yapılması gerekebilir. TFRS 19 standardını uygulayan bir işletme, TMS 8 paragraf 31A yerine TFRS 19 paragraf 182'yi uygular.
- ...

Duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) satış veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması

- ...
- 12 7 ve 8 inci Paragraflardaki kriterlere uyumun raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sağlanması durumunda; işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz. Ancak söz konusu kriterlerin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, fakat finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, işletme Paragraf 41(a), (b), ve (d)'de belirtilen bilgileri dipnotlarda açıklar. TFRS 19 Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu Bulunmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar'ı uygulayan bir işletme bunun yerine UFRS 19'un 38 inci paragrafında belirtilen bilgileri açıklar.
- ...

Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) ölçümü

- ...
- Satış planına ilişkin değişiklikler**
- ...
- 26A İşletme bir varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) doğrudan satış amaçlı elde tutulan varlıktan, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlıktan, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak yeniden sınıflandırdığında bu değişiklik; elden çıkarılacak varlıklar için başlangıçta yapılmış planın devamı olarak dikkate alınır. İşletme:
- (a) Bu değişiklikleri muhasebeleştirmek için 27-29 uncu paragrafları uygulamaz. İşletme, yeni elden çıkarma yöntemi için bu TFRS'de öngörülmuş uygulanabilir sınıflandırma, sunum ve ölçüm kurallarını uygular. TFRS 19 Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar'ı uygulayan işletme, bu TFRS'de yer alan açıklama hükümleri yerine TFRS 19'da yer alan açıklama hükümlerini uygular.
- ...

Sunum ve açıklama

...

Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık ya da elden çıkarılacak varlık grubunun sunumu

- 38 Bir işletme, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığı ve satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içindeki varlıklarını finansal durum tablosunda (bilançoda) diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da finansal durum tablosu (bilançoda) diğer borçlardan ayrı olarak gösterilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez. Paragraf 39'da izin verilenler ve TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar* hariç olmak üzere, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları finansal durum tablosu (bilanço) üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanır. İşletme, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirdiği satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı gösterir.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TFRS 13 Paragraf 7 ve 66 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Kapsam

- 7 Bu TFRS -veya TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan işletmeler TFRS 19 paragraf 95-97- uyarınca yapılması zorunlu olan açıklamaların aşağıdakiler için yapılması gerekli değildir:

Ölçüm

Değerleme yöntemleri

- 66 Değerleme yönteminde veya yöntemin uygulanmasında meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan düzeltmeler, TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu tür düzeltmeler için muhasebe tahmininde değişikliğe ilişkin TMS 8'de -veya TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan işletmeler için TFRS 19'da- yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir.

TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 17 Paragraf C3(a) değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Ek C

Yürürlük tarihi ve geçiş

Geçiş

- C3 İşletme, uygulamanın mümkün olmadığı veya C5A paragrafının uygulandığı durumlar dışında TFRS 17'yi geriye dönük olarak uygular. Ancak:
- (a) İşletmenin TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'ın 28(f) paragrafında veya TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan işletmeler için TFRS 19 paragraf 178(f)'de öngörülen nicel bilgileri sunması zorunlu değildir;

...

TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama*

TFRS 18 Paragraf C2 ve C5 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Ek C

Yürürlük tarihi ve geçiş

...

Geçiş

- C2 Bu Standart, TMS 8'e göre geriye dönük olarak uygulanır. Bununla birlikte TMS 8 paragraf 28(f)'de belirtilen nicel bilgilerin sunulması zorunlu değildir. TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan bir işletmenin TFRS 19'un 178(f) paragrafı uyarınca gerekli olan nicel bilgileri sunması zorunlu değildir.
- ...
- C5 Bu Standartın uygulandığı ilk yılda TMS 34 uygulanarak ara dönem finansal tabloların hazırlanması durumunda, TMS 34 paragraf 16A(a) uyarınca zorunlu kılınan bilgilerin bir parçası olarak, bir önceki cari dönem ve kümülatif cari dönem için kâr veya zarar tablosunda sunulan her bir kalem hakkında aşağıdakiler arasındaki mutabakat açıklanır:
- (a) Bu Standart uygulandığında, karşılaştırmalı dönemde ve kümülatif karşılaştırmalı dönemde uygulanan muhasebe politikalarına göre düzeltilerek sunulan tutarlar ile
- (b) TMS 1 uygulandığında, karşılaştırmalı dönemde ve kümülatif karşılaştırmalı dönemde uygulanan muhasebe politikalarına göre daha önce sunulmuş olan tutarlar.
- TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan bir işletme bunun yerine, söz konusu mutabakatı TFRS 19'un 246(a) paragrafında istenen bilgilerin bir parçası olarak açıklar.

TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*

TMS 32 Paragraf 34 ve 40 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Sunum

...

İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri (bakınız: UR36 paragrafı)

- 34 ...
- TFRS 18 *Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama* uyarınca, işletmenin geri satın alınan kendi hisselerinin elde bulundurulması tutarı ya finansal durum tablosunda veya özkaynak değişim tablosunda ayrı olarak sunulur ya da dipnotlarda ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır. TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan bir işletme bunun yerine bu tür bilgileri TFRS 19'a uygun olarak sunar. İşletme, özkaynağına dayalı finansal araçlarını ilişkili taraflardan geri satın alması durumunda, TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları ile uyumlu olarak kamuoyuna açıklamada bulunur. TFRS 19'u uygulayan bir işletme bunun yerine TFRS 19'a uygun olarak söz konusu açıklamayı yapar.

Faizler, temettüer, kayıp ve kazançlar (bakınız: UR 37 paragrafı)

- 40 ...
- Gider olarak sınıflandırılmış temettüer, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında) veya dipnotlar açıklamalarında, diğer borçların faizleri ile birlikte veya ayrı bir kalem olarak gösterilebilir. Bu Standart hükümlerine ek olarak, faiz ve temettülerin sunumu ve kamuoyuna açıklanması konusunda TFRS 18 ve TFRS 7 hükümleri de dikkate alınır. TFRS 19'u uygulayan işletme bunun yerine TFRS 19'un hükümlerine tabi olan faiz ve temettüleri açıklar. Bazı durumlarda, vergisel uygulamadaki farklılıklar nedeniyle işletme faiz giderlerini temettü giderlerinden ayrı olarak sunacağını belirleyebilir faiz ve temettülerin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), ayrı ayrı kamuoyuna açıklanması tercih edilebilir. Vergi etkilerine ilişkin açıklamalar TMS 12 uyarınca yapılır. TFRS 19'u uygulayan bir işletme bunun yerine bu açıklamaları TFRS 19'a uygun olarak yapar.

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 34 Paragraf 10 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Ara dönem finansal raporun içeriği

- 10 ...
- Bir işletmenin ara dönem finansal rapor olarak özet finansal tablolarını yayımlaması durumunda; bu özet tabloların asgari olarak, en son yıllık finansal tablolarda yer alan başlık ve alt toplamaların her biri ile bu Standart çerçevesinde belirlenen seçilmiş dipnotları içermesi şarttır. İşletme özet finansal tablolarını hazırlarken bu Standartın yanı sıra TFRS 18'in 41-45 paragraflarını TMS 8 *Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Esaslar*'ın 6A-6N paragraflarını veya TFRS 19 *Kamuya Finansal Raporlama Yükümlülüğü Olmayan Bağlı Ortaklıklar: Açıklamalar*'ı uygulayan işletmeler için TMS 8'in 6F, 6G ve 6I paragraflarındaki hükümler yerine TFRS 19'un 173-175 paragraflarını uygular. Yer verilmemesi halinde özet finansal tabloların yanıltıcı olmasına neden olacak olan ek hesap kalemleri veya açıklamalar bu tabloların içeriğine dahil edilir.

TFRS Yorum 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi

TFRS Yorum 14 Paragraf 10 değiştirilmiştir. Yeni metnin altı çizilmiştir.

Gelecekte yapılacak katkılardaki geri ödemenin ya da indirimin mevcudiyeti

...

- 10 TMS 8 uyarınca, bir işletme, raporlama dönemi sonunda finansal durum tablosunda (bilançoda) yer alan net varlık ve net borç tutarlarının defter değerleri üzerinde önemli düzeltmelere neden olabilecek önemli riskleri içinde barındıran tahmin belirsizliğine ilişkin temel kaynaklar hakkında bilgiyi dipnotlarda açıklar. Bu durum, fazlalığın cari dönemdeki gerçekleşebilirliğine dair sınırlamaların ya da mevcut ekonomik fayda tutarını belirlemek amacıyla kullanılan esasların dipnotlarda açıklanmasını içerebilir. TFRS 19'u uygulayan bir işletme bunun yerine bu tür bilgileri TFRS 19'a uygun olarak açıklayacaktır.