TMS 1

FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*" Standardı 01/01/2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 24/05/2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 24/05/2018 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.

- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 24/05/2018 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Geçiş ve Yürürlük tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 1
Finansal Tabloların Sunuluşu

Amaç

1 Bu Standart, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının, işletmenin önceki döneme ait finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, genel amaçlı finansal tabloların sunumuna yönelik esasları belirler. Bu Standart, finansal tabloların sunumuyla ilgili genel kuralları, yapısıyla ilgili hususları ve finansal tabloların içeriğine ilişkin asgari şartları düzenler.

Kapsam

2 Bu Standart, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanır.

3 Diğer TFRS'ler, belirli işlem ve olayların finansal tablolara alınmasına, ölçümüne ve açıklanmasına ilişkin hükümleri düzenler.

4 Bu Standart, TMS 34 *Ara Dönem Finansal Raporlama* uyarınca hazırlanan ara dönem özet finansal tabloların yapısına ve içeriğine uygulanmaz. Ancak, 15–35 paragrafları ara dönem özet finansal tablolara uygulanır. Bu Standart, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* uyarınca konsolide finansal tablo sunanlar ve TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* uyarınca bireysel finansal tablo sunanlar da dâhil, tüm işletmeler için aynı şekilde uygulanır.

5 Bu Standart, kamu iktisadi teşebbüsleri de dâhil, kâr amacı güden işletmelere uygun bir terminoloji kullanmaktadır. Bu Standardın, özel sektördeki veya kamu sektöründeki kâr amacı gütmeyen işletmeler tarafından uygulanması durumunda, finansal tablolar ve belirli finansal tablo kalemleri için yapılan tanımlamaların değiştirilmesi gerekebilir.

6 Benzer şekilde, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'da tanımlanan şekliyle özkaynağı bulunmayan işletmelerin (örneğin, bazı yatırım fonları) ve sermayeyi temsil eden payları özkaynak niteliğinde olmayan işletmelerin (örneğin, bazı kooperatif işletmeleri), üyelerinin veya katılım payı sahiplerinin haklarının finansal tablolardaki sunumunda değişiklik yapması gerekebilir.

Tanımlar

7 Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

Genel amaçlı finansal tablolar ("Finansal tablolar" olarak ifade edilmektedir): **Kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik raporlar hazırlanmasını talep edebilme imkânı bulunmayan finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik finansal tablolardır.**

Mümkün olmama: **Bir hüküm makul olan her türlü çaba gösterilmesine rağmen uygulanamıyorsa, o hükmün uygulanması mümkün değildir.**

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki adlarla yayımlanan Standart ve Yorumlardır:**

(a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları,

(c) TFRS Yorumları ve

(d) TMS Yorumları.[1]

Önemli: **Kalemlerdeki eksiklik veya yanlışlıklar bireysel veya toplu olarak kullanıcıların finansal tablolara göre aldıkları ekonomik kararları etkileyebilecek nitelikteyse önemlidir. Önemlilik, eksiklik veya yanlışlığın mevcut şartlara göre değerlendirilen büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. İlgili kalemin büyüklüğü veya niteliği ya da her ikisi belirleyici faktör olabilir.**

1 TFRS'lerin tanımı 2010 yılında UFRS Vakfı'nın yapısındaki değişiklik sonucu meydana gelen isim değişikliğinden sonra değiştirilmiştir.

Bir eksiklik veya yanlışlığın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme ihtimalinin olup olmadığının ve dolayısıyla önemli olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu kullanıcıların özelliklerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirir. *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve'*nin 25'inci[2] paragrafında "kullanıcıların işletme faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi olduğunun ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle inceleme konusunda istekli olduğunun varsayıldığı" ifade edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu değerlendirme yapılırken, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların ekonomik karar alırken nasıl etkileneceğinin göz önünde bulundurulması gerekir.

Dipnotlar: **Finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (veya tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda sunulanlara ilave olarak açıklanan bilgileri içerir. Dipnotlar, bu tablolarda sunulan kalemler hakkında açıklamalar veya söz konusu kalemlerin alt sınıfları ile finansal tablolara alınma kıstasını karşılamayan kalemler hakkında bilgi sağlar.**

Diğer kapsamlı gelir: **Diğer TFRS'ler tarafından kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil) oluşur.**

Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri aşağıdakileri içerir:

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

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

(c) Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (bakınız: TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*),

(d) TFRS 9 *Finansal Araçlar*'ın 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar,

(da) TFRS 9'un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar,

(e) Nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı ile TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak aracı yatırımlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin kazanç ve kayıplar (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6),

(f) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 paragrafı),

(g) Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6) ve

(h) Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler (bakınız: TFRS 9 Bölüm 6).

(i) "-"

(j) "-"

Ortaklar: **Özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulunduranlardır.**

Kâr veya zarar: **Diğer kapsamlı gelirin bileşenleri dâhil edilmeden, toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan tutardır.**

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri: **Cari dönemde veya önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olup, cari dönemde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.**

---

2 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, *Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'yi yürürlükten kaldırmıştır. Bu kapsamda, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin 3'üncü bölümü 25'inci paragrafın yerini almıştır.

Toplam kapsamlı gelir: **İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynakta meydana gelen değişimdir.**

Toplam kapsamlı gelir, "kâr veya zararın" ve "diğer kapsamlı gelirin" tüm bileşenlerinden oluşur.

8 Bu Standartta, "diğer kapsamlı gelir", "kâr veya zarar" ve "toplam kapsamlı gelir" terimleri kullanılmasına rağmen, anlamı açık olduğu sürece söz konusu toplamları ifade etmek için başka terimler de kullanılabilir. Örneğin işletme, kâr veya zararı ifade etmek için "net gelir" terimini kullanabilir.

8A Aşağıdaki terimler TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'da tanımlanmış olup, bu Standartta TMS 32'de belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır.

(a) Özkaynak aracı olarak sınıflandırılan satılabilir bir finansal araç (TMS 32'nin 16A ve 16B paragraflarında tanımlanmaktadır),

(b) İşletmeye, sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme mükellefiyeti getiren ve özkaynak aracı olarak sınıflandırılan bir araç (TMS 32'nin 16C ve 16D paragraflarında tanımlanmaktadır).

Finansal tablolar

Finansal tabloların amacı

9 Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı olacak bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları nasıl kullandığının sonuçlarını gösterir. Finansal tablolar, bu amaca ulaşmak için aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

(a) Varlıklar,

(b) Yükümlülükler,

(c) Özkaynak,

(d) Kazanç ve kayıplar dâhil, gelir ve giderler,

(e) Ortakların, ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve

(f) Nakit akışları.

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bu nakit akışlarının zamanlamasını ve kesinliğini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Tam bir finansal tablolar seti

10 Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakilerden oluşur:

(a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,

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

(c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu,

(d) Döneme ait nakit akış tablosu,

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

(ea) 38 ve 38A paragraflarında belirtildiği şekilde bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgiler ve

(f) İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da 40A-40D paragrafları uyarınca finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

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

10A **İşletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin iki ayrı bölüm halinde sunulduğu tek bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir. Bu bölümler, ilk olarak kâr veya zarar bölümü, bu bölümün ardından da diğer kapsamlı gelir bölümü gelmek üzere birlikte sunulur. Bununla birlikte işletme, kâr veya zarar bölümünü ayrı bir kâr veya zarar tablosunda sunabilir. Bu durumda, ayrı kâr veya zarar tablosu, kapsamlı gelirin sunulduğu ve kâr veya zarar tutarıyla başlayan tablodan önce yer alır.**

11 **İşletme, tam bir finansal tablolar setini oluşturan finansal tabloların tamamını eşit derecede önemle sunar.**

12 [Silinmiştir]

13 Birçok işletme, finansal tablolarının dışında, yönetim tarafından yapılan ve işletmenin finansal performansının ve finansal durumunun temel özelliklerini tanımlayan ve açıklayan bir finansal değerlendirme ve işletmenin karşılaştığı temel belirsizlikleri sunar. Bu tür bir rapor aşağıdakiler hakkında yapılan değerlendirmeleri içerebilir:

(a) İşletmenin faaliyette bulunduğu çevredeki değişiklikler, işletmenin bu değişikliklere verdiği karşılıklar ve bu değişimlerin etkileri de dâhil işletmenin finansal performansını belirleyen temel faktör ve etkenler ile temettü politikası da dâhil, işletmenin finansal performansının sürdürülmesine ve iyileştirilmesine yönelik yatırım politikası,

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

(c) İşletmenin TFRS'ler uyarınca finansal durum tablosuna yansıtılmayan kaynakları.

14 Birçok işletme ayrıca (özellikle çevresel faktörlerin önemli olduğu sektörlerde ve çalışanlar önemli bir finansal tablo kullanıcısı grubu olarak görüldüğünde), finansal tablolarının dışında çevresel raporlar ve katma değer tabloları gibi rapor ve tablolar sunar. Finansal tabloların dışında sunulan rapor ve tablolar, TFRS'lerin kapsamı dışındadır.

Genel özellikler

Gerçeğe uygun sunum ve TFRS'lerle uyum

15 **Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir şekilde sunar. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklere, gelir ve giderlere ilişkin olarak *Kavramsal Çerçeve*[3]'de yer alan tanımlara ve finansal tablolara alma kıstaslarına uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirir. TFRS'lerin uygulanmasıyla, gerektiğinde ek açıklamalar yapılarak gerçeğe uygun sunum sağlayan finansal tabloların ortaya çıkacağı varsayılır.**

16 **Finansal tabloları TFRS'lerle uyumlu olan bir işletme, bu uyumu açık ve koşulsuz bir şekilde dipnotlarda belirtir. İşletme, TFRS'lerin tüm hükümleriyle uyumlu olmadığı sürece, finansal tablolarını TFRS'lerle uyumlu olarak tanımlayamaz.**

17 İşletme, hemen hemen tüm koşullarda, yürürlükteki TFRS'lere uyum sağlayarak gerçeğe uygun sunuma ulaşır. Gerçeğe uygun sunum ayrıca işletmenin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

(a) TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması. TMS 8, bir kaleme özel olarak uygulanan bir TFRS'nin bulunmaması durumunda yönetimin başvuracağı kaynaklara ilişkin hiyerarşiyi belirler.

(b) Muhasebe politikaları da dâhil bilgilerin, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması.

(c) TFRS'lerde yer alan belirli hükümler, finansal tablo kullanıcılarının, belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında, ek açıklamaların yapılması.

18 **İşletme, uygun olmayan muhasebe politikalarını, bu politikaları açıklayarak ya da dipnotlarla veya diğer açıklamalarla uygun hale getiremez.**

19 **İşletme yönetimi çok nadir durumlarda, bir TFRS'de yer alan hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olacağı sonucuna**

---

3 15-24 paragrafları *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de yer alan finansal tabloların amacına atıf yapmaktadır. 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, söz konusu Kavramsal Çerçeve'yi yürürlükten kaldırmış ve finansal tabloların amacını düzenleyen hükümlerin yerini, genel amaçlı finansal raporlamaya ilişkin hükümler almıştır (bakınız: Kavramsal Çerçeve Bölüm 1).

ulaşabilir. Bu durumda işletme, ilgili mevzuat tarafından zorunlu kılınması veya yasaklanmaması halinde, 20'nci paragrafta belirtilen şekilde ilgili hükmü uygulamaz.

20 **İşletme, 19'uncu paragrafa 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 *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.**

21 **Bir TFRS'de yer alan bir hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarına yansıtılan tutarları etkilemesi durumunda işletme, 20(c) ve 20(d) paragraflarındaki açıklamaları yapar.**

22 21'inci paragraf örneğin, işletmenin varlık veya yükümlülüklerin ölçümüne ilişkin bir TFRS'de yer alan hükümden önceki bir dönemde sapması ve bu sapmanın cari dönem finansal tablolarında yer alan varlık ve yükümlülüklerdeki değişimlerin ölçümünü etkilemesi durumunda uygulanır.

23 **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 sapmaya 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 kalemle ilgili yapılmasını gerekli gördüğü düzeltmeler.**

24 19-23 paragrafları açısından, bir bilginin, açıklamayı amaçladığı veya makul olarak açıklamasının beklendiği işlem, olay ve koşulları gerçeğe uygun bir şekilde açıklamaması ve bunun sonucunda finansal tablo kullanıcıları tarafından alınan ekonomik kararları etkilemesinin muhtemel olması durumunda bu bilgi, finansal tabloların amacıyla çelişki yaratır. Yönetim, bir TFRS'de yer alan belirli bir hükme uyum sağlamanın, finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de belirtilen amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olup olmayacağını değerlendirirken, aşağıdaki hususları dikkate alır:

(a) Finansal tabloların amacına belirli koşullarda neden ulaşılamadığı ve

(b) İşletmenin koşullarının, aynı hükme uyum sağlayan diğer işletmelerin koşullarından ne şekilde farklılık gösterdiği. Benzer koşullara sahip işletmelerin aynı hükme uyum sağlaması durumunda, işletmenin bu hükme uyum sağlamasının, aksi ispat edilinceye kadar finansal tabloların *Kavramsal Çerçeve*'de yer alan amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanıltıcı olmayacağı varsayılır.

İşletmenin sürekliliği

25 **Yönetim finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya işletmenin ticari faaliyetine son verme niyeti bulunmadığı ya da bunları yapmak dışında gerçekçi bir alternatifi olduğu sürece işletme, finansal tablolarını işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlar. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına varması durumunda, bu belirsizlikler işletme tarafından açıklanır. Finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması durumunda işletme, bu durum ile birlikte finansal tablolarını hangi esasa göre hazırladığını ve neden işletmenin sürekliliği esasının geçerli olmadığını açıklar.**

26 Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığının değerlendirirken, bununla sınırlı olmamakla birlikte, raporlama döneminin sona erdiği tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların kapsamı, her durumun şartlarına bağlıdır. Kârlı faaliyetler yürüttüğü ve finansal kaynaklara kolay ulaştığı bir geçmişinin olması durumunda işletme, ayrıntılı analizler yapmadan süreklilik esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşabilir.

Diğer durumlarda, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğuna karar vermeden önce yönetimin, mevcut ve beklenen kârlılık, borç ödeme planları ve yenilenecek finansmanlara ilişkin potansiyel kaynaklarla ilgili pek çok faktörü dikkate alması gerekebilir.

Muhasebeleştirmede tahakkuk esası

27 İşletme, nakit akışı bilgileri hariç, finansal tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlar.

28 Tahakkuk esasına göre; varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler (diğer bir ifadeyle finansal tablo unsurları), *Kavramsal Çerçeve*[4]'de yer alan tanımları ve finansal tablolara alma kıstaslarını karşıladığında finansal tablolara yansıtılır.

Önemlilik ve birleştirme

29 İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı ayrı bir şekilde sunar. İşletme, nitelik ve fonksiyonları itibarıyla farklı olan kalemleri, önemsiz olmadıkları sürece ayrı olarak sunar.

30 Finansal tablolar, nitelik veya fonksiyonlarına göre sınıflar altında birleştirilen çok sayıda işlem veya olayın işleme tabi tutulması sonucunda oluşur. Birleştirme ve sınıflandırma sürecinin son aşaması, finansal tablo kalemlerini oluşturan özetlenmiş ve sınıflandırılmış verilerin sunumudur. Bir kalem tek başına önemli değilse, bu kalem finansal tablolardaki veya dipnotlardaki diğer kalemlerle birleştirilir. Finansal tablolarda ayrı bir şekilde sunulmayı gerektirecek kadar önemli olmayan bir kalemin, dipnotlarda ayrı bir şekilde sunulması gerekebilir.

30A İşletme, bu Standardı ve diğer TFRS'leri uygularken, ilgili tüm koşul ve durumları dikkate alarak, dipnotlar da dâhil finansal tablolardaki bilgileri nasıl birleştireceğine karar verir. İşletme, önemli bilgileri önemsiz bilgilerle anlaşılmaz hale getirerek veya farklı nitelik ve fonksiyona sahip önemli kalemleri birleştirerek, finansal tabloların anlaşılabilirliğini azaltamaz.

31 Bazı TFRS'ler, finansal tablolarda ve dipnotlarda yer verilmesi gereken bilgileri belirler. Bir TFRS tarafından zorunlu kılınan belirli bir açıklamadan sağlanan bir bilginin önemsiz olması durumunda, işletmenin bu açıklamayı sunması gerekmez. Bu durum, söz konusu TFRS belirli hükümlerin listesine yer verse veya bu hükümleri asgari hükümler olarak belirlese dahi geçerlidir. TFRS'lerde yer alan belirli hükümler, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında işletme, ayrıca ek açıklamaların sunulmasının gerekip gerekmediğini değerlendirir.

Netleştirme

32 İşletme, bir TFRS'de zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmedikçe, varlıklar ile yükümlülükleri veya gelirler ile giderleri netleştiremez.

33 İşletme, varlıklar ile yükümlülükleri ve gelirler ile giderleri ayrı olarak raporlar. İşlem veya olayların özünü yansıttığı durumlar dışında, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya finansal durum tablosunda yapılan netleştirmeler, finansal tablo kullanıcılarının hem gerçekleşmiş işlem, olay ve koşulları anlamalarını hem de işletmenin gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmelerini zorlaştırır. Varlıkların değer düşüklükleri (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar değer düşüklüğü karşılığı) indirilerek net tutarıyla ölçülmesi netleştirme değildir.

34 TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca işletmenin, müşteri sözleşmelerinden hasılatı, taahhüt edilen mal veya hizmetin devri karşılığında hak kazanılması beklenen tutar üzerinden ölçmesi gerekir. Örneğin finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarı, işletme tarafından uygulanan bütün ticari iskontoları ve miktar indirimlerini yansıtır. İşletme, olağan iş akışı sırasında, hasılat yaratmayan ancak hasılat yaratan ana faaliyetlerle birlikte ortaya çıkan diğer çeşitli işlemler de gerçekleştirir. İşletme, bu işlemlerin sonuçlarını, işlemlerin ve olayların özünü yansıtması durumunda, elde edilen gelirler ile aynı işlemden kaynaklanan ilişkili giderleri netleştirerek sunar. Örneğin, işletme;

(a) Yatırımlar ve işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklar da dâhil duran varlıkların elden çıkarılmasında ortaya çıkan kazanç ve kayıpları, elden çıkarma sonucu elde edilen tutardan varlığın defter değerini ve ilişkili satış giderlerini düşerek sunar ve

(b) TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uyarınca finansal tablolara yansıtılan bir karşılıkla ilgili olan ve üçüncü taraflarla yapılmış olan bir sözleşme (örneğin, tedarikçiyle yapılan

4 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, söz konusu *Kavramsal Çerçeve*'yi yürürlükten kaldırmıştır.

garanti sözleşmesi) kapsamında tazmin edilen harcamalarla, ilgili tazminatlar sonucu tahakkuk eden gelirleri netleştirebilir.

35 İşletme ayrıca, benzer işlem gruplarından kaynaklanan kazanç ve kayıpları (örneğin kur farkı kazanç ve kayıplarını veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç ve kayıpları) netleştirerek sunar. Ancak işletme, söz konusu kazanç ve kayıplar önemli ise bunları ayrı olarak gösterir.

Raporlamanın sıklığı

36 İşletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırmalı bilgileri de içerecek şekilde) yılda en az bir kez sunar. İşletmenin raporlama dönemi sonunu değiştirmesi ve finansal tablolarını bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sunması durumunda, finansal tabloların kapsadığı dönemin yanı sıra aşağıdakiler açıklanır:

(a) Bir yıldan daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve

(b) Finansal tablolarda sunulan tutarların tam olarak karşılaştırılabilir olmadığı.

37 İşletme normalde, finansal tablolarını yıllık olarak hazırlar. Ancak bazı işletmeler, uygulama kolaylığı sağlaması nedeniyle, örneğin 52 haftalık dönemlerle raporlama yapmayı tercih eder. Bu Standart böyle bir uygulamaya engel olmaz.

Karşılaştırmalı bilgi

Asgari karşılaştırmalı bilgi

38 TFRS'lerin aksine izin verdiği veya aksini zorunlu kıldığı durumlar dışında işletme, cari dönemin finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlarla ilgili bir önceki döneme ait karşılaştırmalı bilgileri sunar. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme, açıklayıcı ve tanımlayıcı bilgilerle ilgili karşılaştırmalı bilgilere de yer verir.

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

38B Bazı durumlarda, önceki dönem veya dönemlere ait finansal tablolarda sunulan açıklayıcı bilgiler, cari dönemde de ihtiyaca uygun olabilir. Örneğin, işletme bir önceki dönemin sonunda sonucu belirsiz olan ve halen çözüm bekleyen hukuki bir anlaşmazlığa ilişkin detayları cari dönemde açıklar. Finansal tablo kullanıcıları, bir önceki dönemin sonunda bir belirsizliğin bulunduğuna ve bu belirsizliği çözmek için cari dönemde atılan adımlara ilişkin bilginin açıklanmasından fayda sağlayabilir.

İlave karşılaştırmalı bilgi

38C İşletme, TFRS'lere uygun olarak hazırlandığı sürece, TFRS'lerin zorunlu kıldığı asgari karşılaştırmalı finansal tabloların yanı sıra karşılaştırmalı bilgiler sunabilir. Bu karşılaştırmalı bilgiler, 10'uncu paragrafta belirtilen tabloların bir veya daha fazlasından oluşabilir; ancak bu bilgilerin tam bir finansal tablolar setini içermesi gerekmez. Bu durumda işletme, söz konusu ilave tablolara ilişkin dipnot bilgilerini sunar.

38D Örneğin işletme, üçüncü bir kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu sunabilir (böylece cari dönem, bir önceki dönem ve ilave bir karşılaştırmalı dönem hakkında bilgi verilmiş olur). Ancak, bu durumda işletmenin üçüncü bir finansal durum tablosu, üçüncü bir nakit akış tablosu ya da üçüncü bir özkaynak değişim tablosu (başka bir ifadeyle ilave bir karşılaştırmalı finansal tablo) sunması zorunlu değildir. İşletmenin, finansal tablo dipnotlarında, ilave olarak sunulan kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuyla ilgili karşılaştırmalı bilgi sunması gerekir.

39–40 [Silinmiştir]

Muhasebe politikasındaki değişiklikler, geriye dönük düzeltme veya yeniden sınıflandırma

40A İşletme aşağıdaki durumlarda, 38A paragrafındaki asgari karşılaştırmalı finansal tablolara ilave olarak bir önceki dönemin başına ait üçüncü bir finansal durum tablosu sunar:

(a) İşletmenin; bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması, finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması veya finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması ve

(b) Geriye dönük uygulamanın, geriye dönük düzeltmenin veya yeniden sınıflandırmanın, bir önceki dönemin başındaki finansal durum tablosundaki bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olması.

40B 40A paragrafında belirtilen durumlarda işletme, aşağıdaki tarihlere ait üç finansal durum tablosu sunar:

(a) Cari dönemin sonu,

(b) Bir önceki dönemin sonu ve

(c) Bir önceki dönemin başı.

40C İşletmenin, 40A paragrafı uyarınca ilave bir finansal durum tablosu sunması gerektiğinde, 41-44 paragraflarında ve TMS 8'de öngörülen bilgileri açıklaması gerekir. Ancak işletmenin, bir önceki dönemin başına ait açılış finansal durum tablosuyla ilgili dipnotları sunması gerekmez.

40D Söz konusu açılış finansal durum tablosunun tarihinin, işletmenin finansal tablolarının daha önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgi sunup sunmadığına bakılmaksızın (38C paragrafında izin verildiği şekilde), bir önceki dönemin başı olması gerekir.

41 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.

42 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.

43 Bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılabilirliğinin artırılması, özellikle tahminlerde kullanmak amacıyla finansal bilgilerdeki eğilimlerin değerlendirilmesini sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar almalarında yardımcı olur. Bazı durumlarda, cari dönemle karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla belirli bir geçmiş döneme ait karşılaştırılabilir bilginin yeniden sınıflandırılması mümkün olmamaktadır. Örneğin işletme, verileri geçmiş dönem veya dönemlerde yeniden sınıflandırmaya imkân verecek şekilde toplamamış olabilir ve bilgilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir.

44 TMS 8, işletmenin bir muhasebe politikasını değiştirmesi veya bir hatayı düzeltmesi durumunda, karşılaştırmalı bilgilerde yapılması gereken düzeltmeleri belirler.

Sunumda tutarlılık

45 İşletme, aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumunu ve sınıflandırmasını dönemler itibarıyla değiştirmez:

(a) İşletme faaliyetlerinin niteliğindeki önemli bir değişiklik veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, TMS 8'de yer alan muhasebe politikalarının seçimine ve uygulanmasına ilişkin kıstaslar açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağının açık olması veya

(b) Bir TFRS'nin, sunumda bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması.

46 Örneğin, önemli bir edinim veya elden çıkarma ya da finansal tabloların sunumunda yapılan bir gözden geçirme, finansal tabloların farklı bir şekilde sunulmasının gerekli olduğunu gösterebilir. İşletme yalnızca; yeni sunum şeklinin finansal tablo kullanıcılarına güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması ve işletmenin değiştirilen tablo yapısını kullanmaya devam etmesinin muhtemel olması (böylece karşılaştırılabilirliğe zarar verilmemiş olur) durumunda finansal tabloların sunumunu değiştirir. İşletme, sunumda bu tür değişiklikler yaptığında, karşılaştırılabilir bilgileri 41 ve 42'nci paragraflara göre yeniden sınıflandırır.

Yapı ve içerik

Giriş

47 Bu Standart; finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda veya özkaynak değişim tablosunda belirli açıklamaların yapılmasını zorunlu kılar; diğer kalemlerin ise bu tablolarda ya da dipnotlarda açıklanmasını gerektirir. Nakit akışlarına ilişkin bilgilerin sunumuyla ilgili hükümler TMS 7 *Nakit Akış Tablosu*'nda düzenlenmektedir.

48 Bu Standartta "açıklama" ifadesi bazen, finansal tablolarda sunulan kalemleri de kapsayacak şekilde geniş bir anlamda kullanılmaktadır. Açıklamalar ayrıca diğer TFRS'ler tarafından da zorunlu kılınmaktadır. Bu Standartta veya başka bir TFRS'de aksi belirtilmedikçe, bu tür açıklamalar finansal tablolarda yapılabilir.

Finansal tabloların tanımlanması

49 İşletme, finansal tabloları açık bir şekilde tanımlar ve birlikte yayımlandıkları dokümanlarda yer alan diğer bilgilerden ayırır.

50 TFRS'ler yalnızca finansal tablolara uygulanır. TFRS'lerin yıllık raporlarda, düzenleyici kurumlara gönderilen belgelerde veya başka bir dokümanda sunulan diğer bilgilere uygulanması gerekmez. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının, TFRS'ler kullanılarak hazırlanan bilgileri, TFRS'lerin uygulanmadığı ancak kullanıcılara fayda sağlayabilecek diğer bilgilerden ayırt edebilmeleri önemlidir.

51 İşletme, her bir finansal tabloyu ve dipnotları açıkça tanımlar. Ayrıca, işletme aşağıdaki bilgileri belirgin bir biçimde gösterir ve sunulan 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 tablolar setinin ya da dipnotların kapsadığı dönem,

(d) TMS 21'de tanımlanan şekilde sunum para birimi ve

(e) Finansal tablolarda sunulan tutarlarda yapılan yuvarlama derecesi.

52 İşletme; sayfalar, tablolar, dipnotlar, sütunlar vb. için uygun başlıklar kullanarak, 51'inci paragrafta yer alan hükümleri yerine getirir. Bu tür bilgilerin en iyi sunum şeklini belirlemek yargı gerektirir. Örneğin, bir işletmenin finansal tablolarını elektronik ortamda sunması durumunda, ayrı sayfalar her zaman kullanılmaz; bu durumda işletme, finansal tablolarda yer verilen bilgilerin anlaşılmasını sağlayacak şekilde yukarıdaki bilgileri sunar.

53 İşletme genellikle bilgileri, sunum para biriminin "bin" veya "milyon" cinsinden ifade edilen tutarlarıyla sunarak, finansal tabloları daha anlaşılabilir hale getirir. Böyle bir sunum, yuvarlama derecesi açıklandığı ve önemli bilgilerin verilmesi engellenmediği sürece kabul edilebilir.

Finansal durum tablosu

Finansal durum tablosunda sunulacak bilgiler

54 Finansal durum tablosunda aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:

(a) Maddi duran varlıklar,

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

(c) Maddi olmayan duran varlıklar,

(d) Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) kapsamında gösterilen tutarlar hariç),

(da) "-"

(e) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırımlar,

(f) TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklar,

(g) Stoklar,

(h) Ticari ve diğer alacaklar,

(i) Nakit ve nakit benzerleri,

(j) TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına dâhil edilen varlıkların toplamı,

(k) Ticari ve diğer borçlar,

(l) Karşılıklar,

(m) Finansal yükümlülükler ((k) ve (l) kapsamında gösterilen tutarlar hariç),

(ma) "-"

(n) TMS 12 *Gelir Vergileri*'nde tanımlanan dönem vergisine ilişkin yükümlülük ve varlıklar,

(o) TMS 12'de tanımlanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları,

(p) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık gruplarında yer alan yükümlülükler,

(q) Özkaynak içinde sunulan kontrol gücü olmayan paylar ve

(r) Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden sermaye ve yedekler.

55 Finansal durumunun anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme, finansal durum tablosunda ek kalemler (54'üncü paragrafta sıralanan kalemlerin alt kalemleri de dâhil), başlıklar ve ara toplamlar sunar.

55A İşletmenin 55'inci paragraf uyarınca ara toplamlar sunması durumunda, bu ara toplamların aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekir:

(a) TFRS'ler uyarınca finansal tablolara yansıtılan ve ölçülen tutarlardan oluşan kalemleri içermesi,

(b) Ara toplamı oluşturan kalemlerin açık ve anlaşılabilir olmasını sağlayacak şekilde sunulması ve adlandırılması,

(c) 45'inci paragraf uyarınca dönemler itibarıyla tutarlılık göstermesi ve

(d) Finansal durum tablosu için TFRS'lerin zorunlu kıldığı ara toplam ve toplamların önüne geçecek şekilde gösterilmemesi.

56 Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri finansal durum tablosunda ayrı sınıflar olarak sunması durumunda işletme, ertelenmiş vergi varlıklarını (yükümlülüklerini), dönen varlık (kısa vadeli yükümlülük) olarak sınıflandırmaz.

57 Bu Standart, kalemlerin sunumuna ilişkin bir sıralama veya biçim belirlemez. 54'üncü paragraf sadece nitelik ve fonksiyon açısından, finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde sunulmayı gerektirecek kadar birbirlerinden farklı olan kalemleri sıralar. Ayrıca;

(a) Bir kalemin büyüklüğünün, niteliğinin veya fonksiyonunun ya da benzer kalemlerin birleştirilmesinin, işletmenin finansal durumunun anlaşılması açısından ayrı bir sunumu gerektirmesi durumunda ek kalemlere yer verilir ve

(b) İşletmenin finansal durumunun anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgilerin sunulması amacıyla, kullanılan tanımlamalarda ve kalemlerin sıralamasında veya benzer kalemlerin birleştirilmesinde, işletmenin ve gerçekleştirdiği işlemlerin niteliğine göre değişiklik yapılabilir. Örneğin bir finansal kuruluş, faaliyetleriyle ilgili ihtiyaca uygun bilgiler sunmak amacıyla yukarıdaki tanımlamalarda değişiklik yapabilir.

58 İşletme, aşağıdaki hususlar hakkında yapacağı değerlendirmelere göre, ayrı olarak ilave kalemler sunup sunmama konusunda muhakemede bulunur:

(a) Varlıkların niteliği ve likiditesi,

(b) Varlıkların işletmedeki fonksiyonu ve

(c) Yükümlülüklerin tutarı, niteliği ve zamanlaması.

59 Farklı varlık sınıfları için farklı ölçüm esaslarının kullanılması; bu sınıfların, nitelik veya fonksiyonunun farklı olduğunu ortaya koyar ve bu nedenle işletme, bu sınıfları ayrı kalemler olarak sunar. Örneğin; farklı maddi duran varlık sınıfları TMS 16 uyarınca maliyet bedeli ya da yeniden değerlenmiş tutar üzerinden izlenebilir.

Kısa vade/Uzun vade ayrımı

60 **İşletme, likidite esasına göre yapılan sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri 66-76 paragrafları uyarınca finansal durum tablosunda ayrı sınıflar halinde sunar. İşletme, söz konusu istisnai durum nedeniyle likidite esasına göre bir sunum yaptığında, bütün varlıkları ve yükümlülükleri likiditelerine göre sıralayarak sunar.**

61 **İşletme hangi sunum yöntemini benimsemiş olursa olsun;**

(a) **Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ve**

(b) **Raporlama döneminden sonraki on iki aydan daha uzun bir sürede**

geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları birlikte içeren her bir varlık ve yükümlülük kalemi için, on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması veya ödenmesi beklenen tutarları açıklar.

62 İşletmenin açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunması durumunda, finansal durum tablosunda yer verilen dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerin ayrı olarak sınıflandırılması, işletme sermayesi olarak sürekli bir şekilde devir daim eden net varlıkların, işletmenin uzun vadeli faaliyetlerinde kullandığı varlıklardan ayrıştırılmasını sağlayarak faydalı bilgiler sunar. Aynı zamanda böyle bir sınıflandırma, cari faaliyet döngüsü içinde realize olması beklenen varlıklar ile bu döngü içinde vadesi dolacak yükümlülükleri açıkça gösterir.

63 Finansal kuruluşlar gibi bazı işletmeler, açıkça belirlenebilen bir faaliyet döngüsü içinde mal ve hizmet sunmadıkları için varlık ve yükümlülüklerin likiditelerine göre (en az likitten en çok likite ya da tersi şekilde) sıralanarak sunumu, kısa ve uzun vade ayrımına göre yapılan sunumla karşılaştırıldığında, güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlar.

64 60'ıncı paragraf uygulanırken, güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlaması durumunda işletmenin, bazı varlık ve yükümlülüklerini kısa ve uzun vadeli olarak, diğer varlık ve yükümlülüklerini ise likiditelerine göre sıralayarak sunmasına izin verilir. Bu şekilde bir karma sunuma, işletmenin birbirinden farklı faaliyetlerinin bulunması durumunda ihtiyaç duyulabilir.

65 Varlık ve yükümlülüklerin realize olmasının beklendiği tarihlere ilişkin bilgiler, işletmenin likiditesi ve borç ödeme gücü değerlendirilirken fayda sağlar. TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar,* finansal varlık ve yükümlülüklerin vade tarihlerinin açıklanmasını zorunlu kılar. Finansal varlıklar ticari ve diğer alacakları, finansal yükümlülükler ise ticari ve diğer borçları içerir. Varlık ve yükümlülüklerin dönen veya duran varlık ya da kısa veya uzun vadeli yükümlülük şeklinde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına bakılmaksızın, stoklar gibi parasal olmayan varlıkların beklenen geri kazanım tarihine ve karşılıklar gibi yükümlülüklerin beklenen ödeme tarihine ilişkin bilgiler de fayda sağlar. Örneğin işletme, raporlama döneminden sonraki on iki aydan daha uzun bir sürede geri kazanılması beklenen stokların tutarını açıklar.

Dönen varlıklar

66 **Bir varlık aşağıdaki kıstaslardan herhangi birini karşıladığında, dönen varlık olarak sınıflandırılır:**

(a) **İşletmenin varlığı normal faaliyet döngüsü içinde realize etmeyi beklemesi ya da satmayı veya tüketmeyi amaçlaması,**

(b) **İşletmenin varlığı esas olarak ticari amaçla elde tutması,**

(c) **İşletmenin varlığı raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde realize etmeyi beklemesi veya**

(d) **Raporlama döneminden sonraki en az on iki ay içinde bir yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla kullanılmasının ya da takas edilmesinin sınırlandırılmamış olması koşuluyla, varlığın nakit veya nakit benzeri olması (TMS 7'de tanımlanan şekilde).**

İşletme diğer tüm varlıklarını duran varlık olarak sınıflandırır.

67 Bu Standart "duran" ifadesini; maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar ve uzun vadeli finansal varlıkları içerecek şekilde kullanır. Bu Standart, anlamı açık olduğu sürece alternatif tanımlamaların kullanımını yasaklamaz.

68 İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere varlıkların ediniminden, nakit veya nakit benzerlerine dönüşmesine kadar geçen süredir. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün on iki ay olduğu varsayılır. Dönen varlıklar, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde nakde dönüşmesi beklenmese dahi, normal faaliyet döngüsünün bir parçası olarak satılan, tüketilen veya nakde çevrilen varlıkları (örneğin, stokları ve ticari alacakları) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas

itibarıyla ticari amaçla elde tutulan varlıkları (örneğin, TFRS 9'da yer alan ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıkları) ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

Kısa vadeli yükümlülükler

69 **Bir yükümlülük aşağıdaki kıstaslardan herhangi birini karşıladığında, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:**

(a) **İşletmenin yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi beklemesi,**

(b) **İşletmenin yükümlülüğü esas olarak ticari amaçla elde tutması,**

(c) **Yükümlülüğün vadesinin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya**

(d) **İşletmenin, yükümlülüğü ödemeyi raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan koşulsuz bir hakkının bulunmaması (bakınız: 73'üncü paragraf). Yükümlülüğün, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynak aracı ihraç edilerek ödenebilmesini sağlayan koşullar, yükümlülüğün sınıflandırılmasını etkilemez.**

İşletme diğer tüm yükümlülüklerini uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır.

70 Ticari borçlar, çalışanlar için yapılan bazı tahakkuklar ve işletme faaliyetleriyle ilgili diğer maliyetler gibi bazı kısa vadeli yükümlülükler, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. İşletme, işletme faaliyetleriyle ilgili bu tür kalemleri, raporlama döneminden sonraki on iki aydan daha uzun sürede vadesi dolacak olsa bile, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin sınıflandırılmasında aynı normal faaliyet döngüsü kullanılır. İşletmenin normal faaliyet döngüsünün açıkça belirlenememesi durumunda, bu döngünün on iki ay olduğu varsayılır.

71 Diğer kısa vadeli yükümlülükler, normal faaliyet döngüsü içinde yer almayan ancak vadesi raporlama döneminden itibaren on iki ay içinde dolacak olan veya öncelikle ticari amaçla elde tutulan yükümlülüklerdir. Bu tür kısa vadeli yükümlülüklere örnek olarak; TFRS 9 uyarınca ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal yükümlülükler, bankalardaki kredili mevduatlar, uzun vadeli finansal yükümlülüklerin kısa vadeli kısımları, ödenecek temettüler, gelir vergileri ve ticari olmayan diğer borçlar verilebilir. Uzun vadede finansman sağlayan (diğer bir ifadeyle, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmayan) ve raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ödenmeyecek olan finansal yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülüklerdir ve bu yükümlülükler 74 ve 75'inci paragraf hükümlerine tabidir.

72 Aşağıdaki durumlar söz konusu olsa bile, finansal yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde vadesinin dolması durumunda işletme, bu yükümlülükleri kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır:

(a) Başlangıçtaki vadenin on iki aydan uzun olması ve

(b) Uzun vadeli bir yeniden finansman sözleşmesinin veya uzun vadeli olacak şekilde ödemeleri yeniden yapılandıran bir sözleşmenin, raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce tamamlanması.

73 Mevcut bir kredi sözleşmesi kapsamında, ödemeleri raporlama döneminden en az on iki ay sonra yapılacak şekilde bir mükellefiyeti yeniden finanse etmeyi veya mükellefiyetin vadesini uzatmayı beklemesi ve takdir hakkının da kendisinde olması durumunda işletme, aksi halde daha kısa bir dönem içinde vadesi dolacak olsa dahi, bu mükellefiyeti uzun vadeli olarak sınıflandırır. Ancak, mükellefiyetin yeniden finanse edilmesinde veya vadesinin uzatılmasında takdir hakkının kendisinde olmaması durumunda (örneğin, bir yeniden finansman sözleşmesinin bulunmaması) işletme, yeniden finanse etme olasılığını dikkate almaz ve mükellefiyeti kısa vadeli olarak sınıflandırır.

74 İşletmenin, uzun vadeli bir kredi sözleşmesinin bir hükmünü raporlama dönemi sonunda veya daha önce ihlal etmesi ve bunun sonucunda yükümlülüğün talep halinde ödenmesi gereken bir yükümlülük haline gelmesi durumunda; borç veren, raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce bu ihlalin bir sonucu olarak ödeme yapılmasını talep etmeyeceğini kabul etse dahi, işletme yükümlülüğü kısa vadeli olarak sınıflandırır. Yükümlülüğün kısa vadeli olarak sınıflandırılmasının nedeni, işletmenin, raporlama dönemi sonunda ödemelerini, bu tarihten en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan koşulsuz bir hakkının bulunmamasıdır.

75 Ancak borç verenin, işletmeye, raporlama dönemi sonuna kadar ihlalini düzeltebileceği ve kendisinin de hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanımayı kabul etmesi ve bu sürenin raporlama döneminden en az on iki ay sonra dolacak olması durumunda işletme, söz konusu yükümlülüğü uzun vadeli olarak sınıflandırır.

76 Kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılan krediler açısından, aşağıdaki olayların raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında gerçekleşmesi durumunda bu olaylar, TMS 10 *Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar* uyarınca düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak açıklanır:

(a) Uzun vadeli olarak yeniden finansman sağlanması,

(b) Uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi ve

(c) Borç veren tarafından uzun vadeli bir kredi sözleşmesine ilişkin bir ihlalin düzeltilmesi için raporlama döneminden en az on iki ay sonra dolan bir süre tanınması.

Finansal durum tablosunda veya dipnotlarda sunulacak bilgiler

77 İşletme, faaliyetlerine uygun bir şekilde sınıflandırılarak sunulan kalemleri alt sınıflara ayrıştırarak, bu alt sınıfları finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

78 Alt sınıflarda verilen ayrıntı, TFRS'lerin hükümlerine ve ilgili tutarların büyüklüğüne, niteliğine ve fonksiyonuna bağlıdır. İşletme ayrıca alt sınıflamayı hangi esasa göre yapacağına karar verirken 58'inci paragrafta belirtilen faktörleri de dikkate alır. Yapılacak açıklamalar her bir kalem için farklılık gösterir, örneğin;

(a) Maddi duran varlık kalemleri TMS 16 uyarınca 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) Karşılıklar, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar ve diğer karşılıklar olarak alt sınıflara ayrıştırılır ve

(e) Sermaye ve yedekler; ödenmiş sermaye, pay ihraç primi ve yedekler gibi çeşitli alt sınıflara ayrıştırılır.

79 İşletme, aşağıdakileri finansal durum tablosunda, özkaynak değişim tablosunda 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 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 açıklama.

80 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, 79(a) paragrafında öngörülen bilgilere eşdeğer bilgileri açıklar.

80A Aşağıdaki finansal araçları, finansal yükümlülükler ile özkaynaklar arasında yeniden sınıflandırması durumunda işletme, yeniden sınıflandırma sonucu finansal yükümlülüklere (ya da özkaynaklara) eklenen ve karşılığında özkaynaklardan (ya da finansal yükümlülüklerden) çıkarılan tutar ile yeniden sınıflandırmanın zamanını ve nedenini açıklar:

(a) Özkaynak aracı olarak sınıflandırılan satılabilir bir finansal araç veya

(b) İşletmeye, sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme mükellefiyeti getiren ve özkaynak aracı olarak sınıflandırılan bir araç.

Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu

81 **[Silinmiştir]**

81A **Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (kapsamlı gelir tablosunda), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak aşağıdakiler sunulur:**

(a) **Kâr veya zarar,**

(b) **Toplam diğer kapsamlı gelir,**

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

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

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

(a) **Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kâr veya zarar:**

(i) **Kontrol gücü olmayan paylar ve**

(ii) **Ana ortaklığın sahipleri.**

(b) **Aşağıdakilerin payına düşen döneme ait kapsamlı gelir:**

(i) **Kontrol gücü olmayan paylar ve**

(ii) **Ana ortaklığın sahipleri.**

İşletmenin kâr veya zararı ayrı bir tabloda sunması durumunda, (a)'da yer alan bilgiler bu tabloda sunulur.

Kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda sunulacak bilgiler

82 **Kâr veya zarar bölümünde ya da kâr veya zarar tablosunda, diğer TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan kalemlere ek olarak, döneme ait aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemlere yer verilir:**

(a) **Aşağıdakiler ayrı olarak sunulacak şekilde hâsılat:**

(i) **Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz geliri ve**

(ii) **"-"**

(aa) **İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar,**

(ab) **"-"**

(ac) **"-"**

(b) **Finansman maliyetleri,**

(ba) **TFRS 9'un 5.5 Bölümü uyarınca belirlenmiş değer düşüklüğü zararları (değer düşüklüğü kazanç veya kaybının iptali dâhil),**

(bb) **"-"**

(bc) **"-"**

(c) **Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zararından paylar,**

(ca) **İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, finansal varlığın önceki itfa edilmiş maliyeti ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar (TFRS 9'da tanımlanan şekilde),**

(cb) **Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan toplam kazanç veya kayıplar,**

(d) **Vergi gideri,**

(e) **[Silinmiştir]**

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

(f)–(i) [Silinmiştir]

Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler

82A Diğer kapsamlı gelir bölümünde, döneme ait aşağıdakilere ilişkin tutarları gösteren kalemler sunulur:

(a) Niteliğine göre sınıflandırılan ve aşağıdaki şekilde gruplandırılan diğer kapsamlı gelir kalemleri ((b)'de yer alan tutarlar hariç):

(i) Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve

(ii) Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

(b) Aşağıdaki şekilde ayrıştırılarak, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar:

(i) Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve

(ii) Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

83–84 [Silinmiştir]

85 Finansal performansının anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ilave kalemler (82'nci paragrafta ayrıştırılarak sıralanan kalemlerin alt kalemleri de dâhil), başlıklar ve ara toplamlar sunar.

85A İşletmenin 85'inci paragraf uyarınca ara toplamlar sunması durumunda bu ara toplamların aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekir:

(a) TFRS'ler uyarınca finansal tablolara yansıtılan ve ölçülen tutarlardan oluşan kalemleri içermesi,

(b) Ara toplamı oluşturan kalemlerin açık ve anlaşılabilir olmasını sağlayacak şekilde sunulması ve adlandırılması,

(c) 45'inci paragraf uyarınca dönemler itibarıyla tutarlılık göstermesi ve

(d) Kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tablo (ya da tablolar) için TFRS'lerin zorunlu kıldığı ara toplam ve toplamların önüne geçecek şekilde gösterilmemesi.

85B İşletme, kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) 85'inci paragrafa göre sunulan ara toplamlar ile bu tablo (ya da tablolar) için TFRS'lerin zorunlu kıldığı ara toplamlar veya toplamların mutabakatını sağlayan kalemleri sunar.

86 İşletmenin çeşitli faaliyetlerinin, işlemlerinin ve olayların etkileri; sıklıkları, kazanç veya kayıp yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlikleri açısından farklı olduğundan, finansal performansın bileşenlerinin açıklanması, finansal tablo kullanıcılarının ulaşılan finansal performansı anlamalarına ve işletmenin gelecekteki finansal performansını tahmin etmelerine yardımcı olur. İşletme, finansal performansın unsurlarını açıklamak amacıyla gerekli olduğunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ilave kalemlere yer verir ve kullanılan tanımlamaları ve kalemlerin sıralamasını değiştirir. Bu amaçla işletme, önemlilik ile gelir ve gider kalemlerinin nitelik ve fonksiyonları dâhil çeşitli faktörleri dikkate alır. Örneğin bir finansal kuruluş, faaliyetleriyle ilgili ihtiyaca uygun bilgiler sunmak amacıyla yukarıdaki tanımlamalarda değişiklik yapabilir. İşletme, 32'nci paragrafta belirtilen kıstas karşılanmadıkça gelir ve gider kalemlerini netleştirmez.

87 İşletme, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) ya da dipnotlarda herhangi bir gelir veya gider kalemini olağandışı kalem olarak sunmaz.

Döneme ait kâr veya zarar

88 İşletme, bir TFRS aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderleri kâr veya zarara yansıtır.

89 Bazı TFRS'ler, cari dönemde belirli kalemlerin ne zaman kâr veya zarar dışında finansal tablolara alınacağına ilişkin koşulları belirler. TMS 8 bu tür iki koşulu belirlemektedir: Hataların düzeltilmesi ve muhasebe

politikalarındaki değişikliklerin etkisi. Diğer TFRS'ler, *Kavramsal Çerçeve*[5]'de yer alan gelir veya gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr veya zarar dışında bırakılmasını zorunlu kılar ya da buna izin verir (bakınız: 7'nci paragraf).

Döneme ait diğer kapsamlı gelir

90 İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil, her bir diğer kapsamlı gelir kalemiyle ilgili gelir vergisi tutarını, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

91 İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini aşağıdaki gösterim şekillerinden birini kullanarak sunabilir:

(a) Vergi etkileri düşülmüş net tutar üzerinden ya da

(b) Vergi etkileri düşülmeden önceki tutar üzerinden. Bu durumda diğer kapsamlı gelir kalemleriyle ilgili toplam gelir vergisi tutarı, ayrı bir kalemde topluca gösterilir.

İşletme (b)'de yer alan alternatifi seçmesi durumunda, söz konusu vergi tutarını, sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılabilecek kalemler ile sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılmayacak kalemlere dağıtır.

92 İşletme, diğer kapsamlı gelir bileşenleriyle ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar.

93 Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarların kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve bu tutarlar kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaksa, bu sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını belirler. Bu tür yeniden sınıflandırmalar bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade edilir. Bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi, bu düzeltmenin kâr veya zarar olarak sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirin ilgili bileşenine dâhil edilir. Daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlar olabilir. Söz konusu gerçekleşmemiş kazançların, gerçekleşmesi sonucu kâr veya zararda yeniden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden indirilmesi gerekir. Bu şekilde söz konusu kazançlar, toplam kapsamlı gelirin belirlenmesinde iki defa dikkate alınmamış olur.

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

95 Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri örneğin, yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasından (bakınız: TMS 21) ve bazı tahmini nakit akışlarına ilişkin korunma işleminin kâr veya zararı etkilemesinden kaynaklanır (bakınız: TFRS 9'un nakit akış değişkenliğinden korunma ile ilgili 6.5.11(d) paragrafı).

96 Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca finansal tablolara alınan yeniden değerleme artışlarındaki değişimlerden veya TMS 19 uyarınca finansal tablolara alınan tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçülmesinden kaynaklanmaz. Bu unsurlar diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve takip eden dönemlerde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmaz. Yeniden değerleme artışındaki değişimler, varlık kullanıldıkça ya da finansal tablo dışı bırakıldığında sonraki dönemlerde dağıtılmamış kârlara aktarılabilir (bakınız: TMS 16 ve TMS 38). TFRS 9 uyarınca yeniden sınıflandırma düzeltmeleri, bir nakit akış değişkenliğinden korunma işleminin ya da opsiyonun zaman değerinin (veya bir forward sözleşmesindeki forward unsurunun ya da bir finansal aracın döviz bazlı farkının) muhasebeleştirilmesinin, sırasıyla nakit akış değişkenliğinden korunma fonundan ya da özkaynağın ayrı bir bileşeninden çıkarılan ve doğrudan bir varlığın veya yükümlülüğün ilk maliyetine ya da defter değerine dâhil edilen tutarlara neden olması durumunda ortaya çıkmaz. Bu tutarlar doğrudan varlık veya yükümlülüğe aktarılır.

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

97 Gelir veya gider kalemleri önemli olduğunda, işletme bu kalemlerin niteliğini ve tutarını ayrı bir şekilde açıklar.

98 Aşağıdaki durumlar, gelir ve gider kalemlerine ilişkin ayrı açıklamalar yapılmasına neden olabilir:

(a) Stokların net gerçekleşebilir değere ya da maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutara indirgenmesi veya bunların iptal edilmesi,

(b) İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılıkların iptali,

---

5 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'yi yürürlükten kaldırmıştır.

(c) Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,

(d) Yatırımların elden çıkarılması,

(e) Durdurulan faaliyetler,

(f) Dava sonuçları ve

(g) Karşılıklara ilişkin diğer iptaller.

99 İşletme, kâr veya zarara yansıtılan giderleri çeşidine ya da işletme içindeki fonksiyonuna göre sınıflandırarak, bu giderlerin analizini sunar. İşletme yapacağı analizde güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayan sınıflamayı kullanır.

100 İşletmeler, 99'uncu paragrafta yer alan analizi kâr veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda (ya da tablolarda) sunmaları konusunda teşvik edilir.

101 Giderler; sıklıkları, kazanç veya kayıp yaratma potansiyelleri ve tahmin edilebilirlikleri açısından farklılık oluşturabilen finansal performans bileşenlerini göstermek amacıyla alt sınıflara ayrılır. Bu analiz iki biçimden biri kullanılarak yapılır.

102 İlk analiz biçimi "gider çeşidi" yöntemidir. İşletme, kâr veya zarara yansıtılan giderleri çeşitlerine göre (örneğin amortisman, hammadde alımları, taşıma maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) gruplandırır ve bu giderleri işletmenin fonksiyonlarına dağıtmaz. Giderlerin işletme fonksiyonlarına dağıtılması gerekli olmadığında bu yöntemin uygulanması kolay olabilir. Aşağıdaki sınıflama, gider çeşitlerine göre yapılan sınıflandırmaya örnek olarak gösterilebilir:

Hasılat		X
Diğer gelirler		X
Mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişim	X	
Kullanılan hammadde ve sarf malzemeleri	X	
Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler	X	
Amortisman ve itfa giderleri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Vergi öncesi kâr		X

103 İkinci analiz biçimi "giderlerin fonksiyonu" veya "satışların maliyeti" yöntemidir. Bu yöntemde giderler, satışların maliyeti veya örneğin, dağıtım veya yönetim faaliyetlerine ilişkin maliyetler olarak fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. İşletme bu yöntemde, asgari olarak, satışların maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak açıklar. Bu yöntem giderlerin çeşitlerine göre yapılan sınıflandırmayla karşılaştırıldığında finansal tablo kullanıcılarına ihtiyaca daha uygun bilgi sağlar. Ancak maliyetlerin fonksiyonlara dağıtılması objektif esaslara dayanmayan dağıtımların yapılmasını ve önemli ölçüde yargıda bulunmayı gerektirebilir. Aşağıdaki sınıflama, giderlerin fonksiyonuna göre yapılan sınıflandırmaya örnek olarak gösterilebilir:

Hasılat	X
Satışların maliyeti	(X)
Brüt kâr	X
Diğer gelirler	X
Dağıtım maliyetleri	(X)
Yönetim giderleri	(X)
Diğer giderler	(X)
Vergi öncesi kâr	X

104 Giderleri fonksiyonuna göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderleri ile çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderler dâhil, giderlerin çeşitleri hakkında ek bilgiler açıklar.

105 Giderlerin fonksiyonu yöntemi ile gider çeşidi yöntemi arasındaki seçim, geçmiş deneyimlere, sektörel faktörlere ve işletmenin niteliğine bağlıdır. Her iki yöntem de işletmenin satış veya üretim düzeyiyle doğrudan veya dolaylı olarak değişebilen maliyetlere ilişkin bir gösterge sağlar. Her bir sunum yöntemi farklı işletme türleri için uygun olabileceğinden, bu Standart yönetimin güvenilir ve ihtiyaca daha uygun olan yöntemi seçmesini zorunlu kılar. Ancak giderlerin çeşidi hakkındaki bilgiler gelecekteki nakit akışlarının tahmininde faydalı olduğundan, giderler fonksiyonuna göre sınıflandırıldığında ek açıklamaların yapılması zorunlu kılınmıştır. 104'üncü paragrafta "çalışanlara sağlanan faydalar" terimi TMS 19'daki anlamıyla kullanılmıştır.

Özkaynak değişim tablosu

Özkaynak değişim tablosunda sunulacak bilgiler

106 İşletme, 10'uncu paragrafta zorunlu kılındığı şekilde özkaynak değişim tablosunu sunar. Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri içerir:

(a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara isabet eden toplam tutarlar ayrı olarak gösterilecek şekilde, döneme ait toplam kapsamlı gelir,

(b) TMS 8'e göre finansal tablolara yansıtılan geriye dönük uygulama veya geriye dönük düzenlemenin, her bir özkaynak bileşeni üzerindeki etkisi ve

(c) [Silinmiştir]

(d) Her bir özkaynak bileşeninin dönem başı ve dönem sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat. Bu mutabakatta asgari olarak aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikler ayrı olarak açıklanır:

(i) Kâr veya zarar,

(ii) Diğer kapsamlı gelir ve

(iii) İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf olduğu işlemler. Bu açıklamada, ortakların yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ile kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarında meydana gelen değişiklikler ayrı olarak gösterilir.

Özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunulacak bilgiler

106A İşletme, her bir özkaynak bileşeni için, diğer kapsamlı gelirin analizini kalemler itibarıyla özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunar (bakınız: 106(d)(ii) paragrafı).

107 İşletme, dönemde ortaklara dağıtılmak üzere finansal tablolara yansıtılan temettü tutarı ile pay başına temettü tutarını özkaynak değişim tablosunda ya da dipnotlarda sunar.

108 106'ncı paragrafta yer alan özkaynak bileşenleri; örneğin ödenmiş sermayenin her bir sınıfını, diğer kapsamlı gelirin her bir sınıfının toplam bakiyesini ve dağıtılmamış kârları içerir.

109 Özkaynaklarda dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen değişim, net varlıklarda dönem içinde meydana gelen artış veya azalışları yansıtır. İşletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden (özkaynak katkıları, işletmenin kendi özkaynak araçlarını geri alması ve temettüler gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilişkili işlem maliyetlerinden kaynaklanan değişimler dışında, özkaynaklarda bir dönemde meydana gelen toplam değişim, dönem boyunca işletme faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar dâhil, toplam gelir ve gider tutarını yansıtır.

110 Başka bir TFRS'deki geçiş hükümleri aksini gerektirmedikçe, TMS 8, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, mümkün olduğu ölçüde, geriye dönük olarak düzeltilmesini zorunlu kılar. TMS 8, ayrıca hataların düzeltilmesi için yapılan yeniden düzenlemelerin mümkün olduğu ölçüde geriye dönük olarak yapılmasını zorunlu kılar. Geriye dönük düzeltmeler ve geriye dönük yeniden düzenlemeler, özkaynaklarda meydana gelen değişim değildir; bir TFRS'nin başka bir özkaynak bileşeninin geriye dönük olarak düzeltmesini zorunlu kıldığı durum dışında, dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde yapılan düzeltmedir. 106(b) paragrafı, her bir özkaynak bileşeninde muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden ve hata düzeltmelerinden kaynaklanan düzeltmelerin ayrı ayrı gösterilerek, her bir özkaynak bileşenine ilişkin toplam düzeltmenin özkaynak değişim tablosunda açıklanmasını zorunlu kılar. Bu düzeltmeler önceki her bir dönem için ve cari dönemin başı için açıklanır.

Nakit akış tablosu

111 Nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma kabiliyetini ve bu nakit akışlarını kullanma ihtiyaçlarını değerlendirmesi için bir esas teşkil eder. TMS 7, nakit akış bilgisinin sunumu ve açıklanmasıyla ilgili hükümleri belirler.

Dipnotlar

Yapı

112 Dipnotlar:

(a) Finansal tabloların hazırlanma esasları ve 117-124 paragraflarına göre uygulanan belirli muhasebe politikaları hakkında bilgiler sunar,

(b) TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan ve finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan bilgileri açıklar ve

(c) Finansal tabloların başka bir yerinde sunulmayan ancak finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgileri sağlar.

113 İşletme, mümkün olduğu ölçüde, dipnotları sistematik bir biçimde sunar. İşletme sistematik bir sunum biçimi belirlerken, finansal tablolarının anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkiyi dikkate alır. İşletme, finansal durum tablosunda, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (ya da tablolarında), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan her bir kalem için dipnotlarda yer alan ilgili tüm bilgilere çapraz referans verir.

114 Aşağıdakiler, dipnotların sistematik bir şekilde sıralanmasına veya gruplanmasına örnek olarak gösterilebilir:

(a) Belirli işletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin birlikte gruplandırılması gibi, işletmenin finansal performansı ve finansal durumunun anlaşılması açısından ihtiyaca en uygun olduğunu değerlendirdiği faaliyet alanlarına önem verilmesi,

(b) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlıklar gibi benzer şekilde ölçülen kalemlere ilişkin bilgilerin gruplandırılması,

(c) Aşağıdaki gibi, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (ya da tablolarında) ve finansal durum tablosunda yer alan kalemlere ilişkin sıralamanın takip edilmesi:

(i) TFRS'lerle uyum beyanı (bakınız: 16'ncı paragraf),

(ii) Uygulanan önemli muhasebe politikaları (bakınız: 117'nci paragraf),

(iii) Her bir tablonun ve kalemin sunuluş sırasına göre, finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu (ya da tabloları), özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgiler ve

(iv) Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar:

(1) Şarta bağlı yükümlülükler (bakınız: TMS 37) ve finansal tablolara yansıtılmayan sözleşmeye bağlı taahhütler ve

(2) Finansal olmayan açıklamalar (örneğin, işletmenin finansal risk yönetimine ilişkin amaçları ve politikaları (bakınız: TFRS 7)).

115 [Silinmiştir]

116 İşletme, finansal tabloların hazırlanma esaslarını ve belirli muhasebe politikaları hakkında bilgi sağlayan dipnotları, finansal tabloların ayrı bir bölümü olarak sunabilir.

Muhasebe politikalarının açıklanması

117 İşletme, aşağıdakileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

(a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası (ya da esasları) ve

(b) Finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan ve uygulanan diğer muhasebe politikaları.

118 Finansal tabloların hangi esasa göre hazırlandığı, finansal tablo kullanıcılarının analizini önemli ölçüde etkilediğinden, finansal tablolarda kullanılan ölçüm esası ya da esasları (örneğin tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, gerçeğe uygun değer veya geri kazanılabilir tutar) hakkında kullanıcıların bilgilendirilmesi, işletme açısından önemlidir. İşletmenin finansal tablolarında birden fazla ölçüm esasının

kullanılması durumunda (örneğin belirli varlık sınıflarının yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda), her bir ölçüm esasının uygulandığı varlık ve yükümlülük sınıflarının belirtilmesi yeterlidir.

119 Belirli bir muhasebe politikasının açıklanıp açıklanmayacağına karar verirken yönetim, bu açıklamanın; finansal tablo kullanıcılarının işlem, diğer olay ve koşulların raporlanan finansal performans ve finansal duruma nasıl yansıtıldığını anlamalarına yardımcı olup olmayacağını dikkate alır. Her bir işletme, faaliyetlerinin niteliğini ve finansal tablo kullanıcılarının bu tür işletmeler tarafından açıklanmasını bekleyebileceği muhasebe politikalarını göz önünde bulundurur. Belirli muhasebe politikalarının açıklanması özellikle, bu politikalar TFRS'lerde izin verilen alternatif politikalar arasından seçildiğinde finansal tablo kullanıcıları açısından faydalıdır. İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkullerine gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığını açıklaması (bakınız: TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*), bu duruma örnek olarak verilebilir. Bazı TFRS'ler, izin verdikleri farklı muhasebe politikaları arasından yönetim tarafından seçilenleri de içerecek şekilde, özel olarak belirli muhasebe politikalarının açıklanmasını zorunlu kılar. Örneğin TMS 16, maddi duran varlık sınıfları için kullanılan ölçüm esaslarının açıklanmasını gerektirir.

120 [Silinmiştir]

121 Bir muhasebe politikası, cari ve önceki dönemlerdeki ilgili tutarlar önemli olmasa dahi işletme faaliyetlerinin niteliğinden dolayı önemli olabilir. Ayrıca, TFRS'lerin özel olarak zorunlu kılmadığı ancak işletmenin TMS 8'e göre seçtiği ve uyguladığı her bir önemli muhasebe politikasının açıklanması uygun olur.

122 İşletme, önemli muhasebe politikalarıyla ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunmuş olduğu ve finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan tahmin içerenler dışındaki (bakınız: 125'inci paragraf) yargıları açıklar.

123 İşletmenin muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetim, tahminleri içeren yargılardan ayrı olarak, finansal tablolara alınan tutarları önemli ölçüde etkileyen çeşitli yargılarda bulunur. Örneğin, yönetim aşağıdakileri belirlerken yargıda bulunur:

(a) [Silinmiştir]

(b) Finansal varlıklara ve kiraya veren açısından kiralamaya konu varlıklara sahip olmaktan kaynaklanan önemli risk ve getirilerin hemen hemen tamamının diğer işletmelere ne zaman devredildiği,

(c) Belirli mal satışlarının özü itibarıyla bir finansman anlaşması olup olmadığı ve hasılat yaratmadığı ve

(d) Bir finansal varlığın sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açıp açmadığı.

124 122'nci paragrafa göre yapılan açıklamalardan bazıları, diğer TFRS'ler tarafından zorunlu kılınmaktadır. Örneğin, TFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar*, işletmenin başka bir işletmeyi kontrol edip etmediğini belirlerken bulunduğu yargıları açıklamasını zorunlu kılar. TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,* gayrimenkullerin sınıflandırılması zor olduğunda, yatırım amaçlı gayrimenkulleri, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ve olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkullerden ayırmak için işletmenin geliştirdiği kriterlerin açıklanmasını zorunlu kılar.

Tahminlerdeki belirsizliğin kaynakları

125 İşletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki hesap 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.

126 Bazı varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin belirlenmesi, raporlama dönemi sonunda, gelecekteki belirsiz olayların bu varlık ve yükümlülükler üzerindeki etkilerinin tahminini gerektirir. Örneğin, yakın geçmişte gözlemlenen piyasa fiyatının bulunmaması durumunda; maddi duran varlık sınıflarının geri kazanılabilir tutarlarının, teknolojik gelişmeler nedeniyle meydana gelen değer kayıplarının stoklar üzerindeki etkisinin, devam eden davaların gelecekteki sonucuna bağlı olan karşılıkların ve emeklilik maaşı yükümlülüğü gibi çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülüklerin ölçülmesi amacıyla geleceğe yönelik tahminlerin yapılması gereklidir. Bu tahminler, nakit akışlarının veya iskonto oranlarının riske göre ayarlanması, maaşlarda ileride meydana gelecek değişiklikler ve diğer maliyetleri etkileyecek şekilde fiyatlarda ileride meydana gelecek değişiklikler gibi hususlara ilişkin varsayımlar içerir.

127 125'inci paragrafa göre açıklanan varsayımların ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynakları; yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık yargılarda bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Belirsizliklerin gelecekteki muhtemel çözümlerini etkileyen değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, bu yargılar daha subjektif ve karmaşık bir hale gelir ve bunun sonucu olarak varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmeler yapılması ihtimali genellikle artar.

128 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 125'inci paragrafta yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. Bu şekilde tespit edilen gerçeğe uygun değerler bir sonraki hesap döneminde önemli ölçüde değişebilir ancak bu değişiklikler raporlama dönemi sonundaki varsayımlardan veya tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarından ortaya çıkmaz.

129 İşletme, finansal tablo kullanıcılarının, geleceğe ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarına ilişkin yönetimin yargılarını anlamalarına yardımcı olacak şekilde 125'inci paragraftaki açıklamaları sunar. Sunulan bilginin niteliği ve kapsamı, yapılan varsayımın niteliğine ve diğer koşulların göre değişiklik gösterir. Aşağıdakiler işletme tarafından yapılacak açıklamalara örnek olarak gösterilebilir:

(a) Yapılan varsayımın veya diğer tahmin belirsizliğinin niteliği,

(b) Defter değerinin, bu değerin hesaplanmasında dikkate alınan yöntemlere, varsayımlara ve tahminlere olan duyarlılığı ve bu duyarlılığın nedenleri,

(c) Bir belirsizliğin beklenen çözümü ve etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerine ilişkin bir sonraki hesap dönemindeki makul ölçüde muhtemel sonuç aralığı ve

(d) Belirsizliklerin çözülmemiş olması durumunda, bu varlık ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklere ilişkin bir açıklama.

130 Bu Standart, 125'inci paragraftaki açıklamalar yapılırken işletmenin bütçe bilgilerini veya tahminlerini açıklamasını zorunlu kılmaz.

131 Bazen raporlama dönemi sonundaki bir varsayımın ya da tahmindeki belirsizliğin diğer bir kaynağının muhtemel etkilerinin boyutunun açıklanması mümkün değildir. Bu tür durumlarda işletme, mevcut bilgilere dayanarak, varsayımdan farklı olan bir sonraki hesap dönemindeki sonuçların, etkilenen varlık veya yükümlülüklerin defter değerinde önemli bir düzeltmeyi gerektirebileceğinin makul ölçüde muhtemel olduğunu açıklar. Tüm durumlarda işletme, varsayımdan etkilenen belirli varlık veya yükümlülüğün (ya da varlık veya yükümlülük sınıfının) niteliğini ve defter değerini açıklar.

132 Muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunduğu belirli yargılara ilişkin 122'nci paragrafta öngörülen açıklamalar, tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarına ilişkin 125'inci paragrafta öngörülen açıklamalarla ilgili değildir.

133 Diğer TFRS'ler, bu TFRS'lerde bir hüküm bulunmasa da 125'inci paragrafa göre açıklanması gerekecek olan bazı varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. Örneğin TMS 37, belirli durumlarda, karşılık sınıflarını etkileyen gelecekteki olaylarla ilgili önemli varsayımların açıklanmasını zorunlu kılar. TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü,* gerçeğe uygun değeriyle izlenen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini ölçerken işletmenin kullandığı önemli varsayımların (değerleme yöntemi (ya da yöntemleri) ile girdiler dâhil) açıklanmasını zorunlu kılar.

Sermaye

134 İşletme, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sermaye yönetimine yönelik amaçlarını, politikalarını ve süreçlerini değerlendirmesine imkân sağlayan bilgileri açıklar.

135 İşletme, 134'üncü paragrafa uyum sağlamak amacıyla aşağıdakileri açıklar:

(a) Sermaye yönetimine yönelik işletmenin amaçlarına, politikalarına ve süreçlerine ilişkin aşağıdakileri içeren niteliksel bilgiler:

(i) İşletmenin sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin tanımlama,

(ii) İşletmenin, işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere tabi olması durumunda, söz konusu yükümlülüklerin niteliği ve sermaye yönetimine nasıl dâhil edildiği ve

(iii) İşletmenin sermaye yönetimi amaçlarına nasıl ulaştığı.

(b) İşletmenin sermaye olarak neyi yönettiğine ilişkin özet sayısal veriler. Bazı işletmeler bazı finansal yükümlülüklerini (sermaye benzeri bazı borç türleri gibi) sermayenin bir parçası olarak

değerlendirir. Diğer taraftan bazı işletmeler ise, bazı özkaynak bileşenlerini sermaye olarak değerlendirmez (nakit akış riskinden korunma işleminden kaynaklanan bileşenler gibi),

(c) Önceki dönemden bu yana (a) ve (b)'de meydana gelen değişiklikler,

(d) İşletmenin tabi olduğu işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere dönem içinde uyum sağlayıp sağlamadığı,

(e) İşletmenin, işletme dışı taraflarca zorunlu kılınan sermayeye ilişkin yükümlülüklere uyum sağlayamaması durumunda bunun sonuçları.

İşletme bu açıklamaları, işletme içinde kilit yönetici personele sunulan bilgilere dayandırır.

136 İşletme, sermayeyi farklı şekillerde yönetebilir ve sermayeye ilişkin farklı yükümlülüklere tabi olabilir. Örneğin bir holding bünyesinde sigortacılık faaliyetleri ve bankacılık faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler bulunabilir ve bu işletmeler farklı mevzuatlara tabi olarak faaliyetlerini yürütüyor olabilir. Sermayeye ilişkin yükümlülüklerin ve sermayenin nasıl yönetildiğinin holding bünyesindeki tüm şirketler için toplu bir şekilde açıklanmasının, faydalı bilgiler sağlamayacağı veya işletmenin sermaye kaynakları hakkında finansal tablo kullanıcılarının yanlış izlenimler edinmesine yol açacağı durumlarda, holding tabi olduğu her bir sermaye yükümlülüğüne ilişkin ayrı bilgiler açıklar.

Özkaynak olarak sınıflandırılan satılabilir finansal araçlar

136A İşletme, özkaynak aracı olarak sınıflandırılan satılabilir finansal araçlar için aşağıdaki bilgileri (başka yerde açıklanmadığı ölçüde) açıklar:

(a) Özkaynak olarak sınıflandırılan tutara ilişkin özet sayısal veriler,

(b) Finansal aracın hamili tarafından geri satın alımı ya da itfası talep edildiğinde, önceki dönemden bu yana meydana gelen değişiklikler de dâhil, işletmenin söz konusu finansal araçları geri alma ya da itfa etme yükümlülüğünün yönetimine ilişkin amaçları, politikaları ve süreçleri,

(c) Söz konusu finansal araç sınıfının itfasında ya da geri satın alımında ortaya çıkması beklenen nakit çıkışları ve

(d) İtfa ya da geri satın alımda ortaya çıkması beklenen nakit çıkışlarının nasıl belirlendiğine ilişkin bilgi.

Diğer açıklamalar

137 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.

138 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),

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

(c) Ana ortaklığın ve dâhil olduğu grubun nihai ana ortaklığının adı ve

(d) İşletmenin belirli bir süre için kurulmuş olması durumunda, söz konusu sürenin uzunluğuna ilişkin bilgi.

Geçiş ve yürürlük tarihi

139 Bu Standart, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

139A TMS 27 (2008 yılında güncellenen haliyle), 106'ncı paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Ancak, TMS 27'nin (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde bu değişiklik de uygulanır. Bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanır.

139B 2009 yılında yayımlanan *Geri Satılabilir/Satım Opsiyonu Bulunan Finansal Araçlar ve Tasfiyeden Kaynaklanan Yükümlülükler* (TMS 32 ve TMS 1'e ilişkin değişiklikler), 138'inci paragrafı değiştirmiş ve 8A,

80A ve 136A paragraflarını eklenmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve TMS 32, TMS 39, TFRS 7 ve TFRS Yorum 2 *Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar*'daki ilgili değişiklikler de uygulanır.

139C 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 68 ve 71'inci paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

139D 2009 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 69'uncu paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

139E [Silinmiştir]

139F 2010 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 106 ve 107'nci paragrafları değiştirmiş ve 106A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2011 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

139G [Silinmiştir]

139H TFRS 10 ve TFRS 12, 4, 119, 123 ve 124'üncü paragrafları değiştirmiştir. TFRS 10 ve TFRS 12 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

139I TFRS 13, 128 ve 133'üncü paragrafları değiştirmiştir. TFRS 13 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

139J 2012 yılında yayımlanan *Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu* (TMS 1'e ilişkin değişiklikler), 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 ve 115'inci paragrafları değiştirmiş; 10A, 81A, 81B ve 82A paragraflarını eklemiş ve 12, 81, 83 ve 84'üncü paragrafları silmiştir. Bu değişiklikler 1 Temmuz 2012 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

139K TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* (2013 yılında güncellenen haliyle), 7'nci paragrafta yer alan "diğer kapsamlı gelir" tanımını ve 96'ncı paragrafı değiştirmiştir. TMS 19 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

139L 2013 yılında yayımlanan *2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler,* 10, 38 ve 41'inci paragrafları değiştirmiş, 39-40 paragraflarını silmiş ve 38A-38D ile 40A-40D paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca* geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

139M [Silinmiştir]

139N TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 34'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

139O TFRS 9 (2017 Sürümü), 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 ve 123'üncü paragrafları değiştirmiş ve 139E, 139G ve 139M paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır.

139P 2015 yılında yayımlanan *"Açıklama Hükümleri"* (TMS 1'e ilişkin değişiklik), 10, 31, 54-55, 82A, 85, 113-114, 117, 119 ve 122'nci paragrafları değiştirmiş, 30A, 55A ve 85A-85B paragraflarını eklenmiş ve 115, 120'nci paragrafları silmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. İşletmelerin, bu düzeltmelerle ilgili olarak TMS 8'in 28-30 paragraflarında yer alan bilgileri açıklamaları gerekmemektedir.

139Q TFRS 16 *Kiralamalar*, 123'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

139R "-"