

# TFRS 1

## TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI

### GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/03/2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
  1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 47 sıra no’lu,
  2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
  3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no’lu,
  4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
  5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
  6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 72 sıra no’lu,
  7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 89 sıra no’lu,
  8. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 sıra no’lu,
  9. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 126 sıra no’lu,
  10. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 128 sıra no’lu,
  11. 03/05/2009 tarih ve 27217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 146 sıra no’lu,
  12. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 160 sıra no’lu,
  13. 31/12/2009 tarih ve 27449 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 168 sıra no’lu,
  14. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 173 sıra no’lu,
  15. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 193 sıra no’lu,
  16. 03/07/2010 tarih ve 27630 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 195 sıra no’lu,
  17. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 197 sıra no’lu,
  18. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
  19. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 213 sıra no’lu,
  20. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 216 sıra no’lu,
  21. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci ve beşinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1, yedinci değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 23 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu Standartların erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3, dördüncü değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, söz konusu değişiklikler esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3’ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda yeni yayımlanan TMS 27 de aynı dönemlere ilişkin olarak uygulanır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Sekizinci ve dokuzuncu değişiklikler TFRS 5 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliklerin 01/07/2009 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- On birinci değişiklik, TFRS 1’in Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sözü edilen yeni TFRS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulama durumunda önceki TFRS 1

yürürlükten kalkmaktadır.

- Birinci, altıncı, onuncu, on ikinci, on üçüncü, on dördüncü, on beşinci, on altıncı, on yedinci ve on dokuzuncu değişiklikler ise doğrudan TFRS 1 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, altıncı değişiklik 31/12/2007, onuncu ile on ikinci değişiklikler 30/06/2009, on üçüncü değişiklik 31/12/2009, on dördüncü ile on yedinci değişiklikler 31/12/2012, on beşinci ile on altıncı değişiklikler 30/06/2010, on dokuzuncu değişiklik 30/06/2011 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. On yedinci değişikliğin 01/01/2011 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- On sekizinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirminci ve yirmi birinci değişiklikler yeni yayımlanan TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS 1'in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS 1'in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)) ve ilgili resmi gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

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

**Amaç**

---

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

**Kapsam**

---

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

- (a) TFRS'lere açık ve koşulsuz olarak uyulduğuna dair bir açıklamaya yer vermek suretiyle daha önce ayrı bir finansal tablo seti olarak sunulmuş bulunan finansal tabloların yerel düzenlemelere göre hazırlanmalarına son verilmesi,
  - (b) Yerel düzenlemelere göre hazırlanan bir önceki yılın finansal tablolarında açık ve koşulsuz olarak TFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklamaya yer verilmesi veya
  - (c) Bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda denetçiler tarafından şartlı görüş bildirilmiş olsa dahi, sözü edilen döneme ilişkin finansal tabloların TFRS'lere açık ve koşulsuz bir şekilde uygun olduğuna dair bir açıklama içermesi.
5. Bu TFRS, hâlihazırda TFRS'leri uygulamakta olan bir işletme tarafından muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler için uygulanmaz. Bu değişiklikler;
- (a) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardında yer alan muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere yönelik hükümlerin ve
  - (b) Diğer TFRS'lerdeki özel geçiş hükümlerinin
- konusuna girer.

## **Muhasebeleştirme ve ölçme**

### **TFRS açılış finansal durum tablosu (*bilançosu*)**

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

### **Muhasebe politikaları**

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

### **Örnek: TFRS'lerin son hallerinin tutarlı olarak uygulanması**

#### **Mevcut durum**

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

#### **Hükümlerin uygulanması**

A İşletmesi;

- (a) 1 Ocak 20X4 tarihli TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) hazırlanıp sunulmasında ve
- (b) 31 Aralık 20X5 tarihli finansal durum tablosunun (bilançonun) (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil), 31 Aralık 20X5 tarihinde biten yıl için düzenlenen kapsamlı gelir tablosunun, özkaynak değişim tablosunun ve nakit akış tablosunun (20X4'e ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dahil) hazırlanıp sunulmasında ve açıklamaların (20X4 yılı için karşılaştırmalı bilgiler dahil) yapılmasında,

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

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

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

#### **Diğer TFRS’lerin geriye dönük uygulanmalarına ilişkin istisnalar**

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

#### **Tahminler**

14. **İşletmelerin TFRS’lere geçiş tarihi itibarıyla yaptığı tahminler, aynı tarih itibarıyla TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapılan tahminlerle (muhasebe politikalarındaki farklılıkları yansıtan düzeltmeler sonrasında), ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.**
15. Bir işletme, TFRS’lere geçiş tarihi sonrasında, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. 14 üncü Paragraf hükümleri çerçevesinde, elde edilen söz konusu bilgi, “TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar” Standardında yer alan raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirilir. Örneğin, bir işletmenin TFRS’lere geçiş tarihinin 1 Ocak 20X4 olduğunu ve 15 Temmuz 20X4 tarihli yeni bir bilginin, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde 31 Aralık 20X3 tarihinde yapılmış bir tahminin değiştirilmesini gerektirdiğini varsayalım. Bu işletme, söz konusu yeni bilgiyi TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtmaz (tahminlerin muhasebe politikasındaki değişikliklere göre düzeltilmesinin gerekmemesi veya tahminlerin yanlış olduğuna dair tarafsız bir delil bulunmaması koşuluyla). Bunun yanı sıra, söz konusu işletme anılan yeni bilgiyi 31 Aralık 20X4 tarihinde sona eren yıla ilişkin kâr veya zararına (veya eğer uygunsa, diğer kapsamlı gelirlerine) yansıtır.
16. İşletmelerin, TFRS’lere geçiş tarihi itibarıyla, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinin gerektirmediği ancak TFRS’ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olunması açısından, TFRS’lere geçiş tarihi

itibariyle mevcut koşulları yansıtır. Bu çerçevede, TFRS'lere geçiş tarihindeki piyasa fiyatlarına, faiz oranlarına veya kur değişim oranlarına ilişkin tahminler, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.

17. 14–16 ncı Paragraflar, TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) uygulanır. Söz konusu Paragraflar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir. Bu durumda, ilgili Paragraflarda TFRS'lere geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna ilişkin olarak yapılmış sayılır.

#### **Diğer TFRS'lerden kaynaklanan muafiyetler**

18. İşletmeler, C-E Eklerinde yer alan muafiyetlerden bir veya birkaçını kullanmayı seçebilirler. Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkündür.
19. C-E Eklerinde yer alan muafiyetlerden bazıları gerçeğe uygun değere ilişkindir. Bu TFRS çerçevesinde gerçeğe uygun değer; Ek A'da belirtilen gerçeğe uygun değer tanımına veya ilgili varlık veya borcun gerçeğe uygun değerinin tespitine ilişkin olarak diğer TFRS'lerde yer alan yol gösterici nitelikteki açıklamalara göre belirlenir. Söz konusu gerçeğe uygun değer tutarları, belirlendikleri tarih itibariyle mevcut olan koşulları yansıtır.

#### **Açıklama ve sunum**

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

#### **Karşılaştırmalı bilgi**

21. TMS 1 ile uyum sağlanması açısından, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, karşılaştırmalı bilgi içeren en az üç finansal durum tablosuna (*bilanço*ya), iki kapsamlı gelir tablosuna, iki bireysel gelir tablosuna (sunuluyor ise), iki nakit akış tablosuna, iki özkaynaklar değişim tablosuna ve ilgili dipnotlarına yer verilir.

#### **TFRS öncesi karşılaştırmalı bilgi ve geçmiş finansal tablo verileri**

22. Bazı işletmeler, seçtikleri bir takım kalemlerin, TFRS'lere göre tam karşılaştırmalı bilgi sundukları ilk dönemden önceki dönemlere ait değerlerini de sunarlar. Bu TFRS, söz konusu verilerin, TFRS'lerde yer alan muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile tam bir uyum içinde olmasını gerektirmez. Bunun yanı sıra, bazı işletmeler de, TMS 1'in gerektirdiği karşılaştırmalı bilgi ile birlikte TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırladıkları karşılaştırmalı bilgiyi de sunarlar. TFRS öncesi tarihi finansal tablo verilerini veya TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış karşılaştırmalı bilgileri içeren bu tür finansal tabloda:
- (a) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan bilginin TFRS'lere göre hazırlanmadığı açık bir şekilde belirtilir ve
- (b) TFRS'ler ile uyumlu olması için yapılması gereken ana düzeltmelerin nitelikleri dipnotlarda açıklanır. Sözü edilen düzeltmelerin sayısal karşılıklarının gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

#### **TFRS'lere geçişe ilişkin açıklamalar**

23. İşletmeler, TFRS'lere geçişle birlikte, daha önce raporlanan finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışının nasıl etkilendiğini gösterir.

#### **Mutabakatlar**

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

- (a) (i) TFRS'lere geçiş tarihi ile
- (ii) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu

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

- (b) İşletmenin en son yıllık finansal tablolarındaki sonuncu döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir rakamının TFRS'lere göre tespit edilen tutarla mutabakatı. Sözü edilen mutabakatın başlangıç noktası, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre söz konusu dönem için raporlanmış toplam kapsamlı gelir tutarı veya işletmenin bu tür bir rakam raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.
- (c) TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) hazırlanması sırasında ilk kez bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş olması durumunda, söz konusu değer düşüklüğü zararı veya iptali TFRS'lere geçiş tarihi ile birlikte başlayan dönemde muhasebeleştirilmiş olsaydı "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre yapılması gereken olan açıklamalar.
25. 24(a) ve (b) Paragrafları uyarınca yapılması gereken mutabakat işlemlerinde, kullanıcıların, finansal durum tablosu (*bilanço*) ve kapsamlı gelir tablosunda yapılan önemli düzeltmeleri anlamalarını sağlamaya yetecek detayda bilginin sunulması gerekir. TFRS'lere geçmeden önce yerel düzenlemelere göre nakit akış tablosu da sunmakta olan işletmeler, söz konusu tabloya ilişkin önemli düzeltmeleri de açıklar.
26. İşletmelerin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapmış oldukları hataların farkına varmaları durumunda, 24 (a) ve (b) Paragrafları uyarınca yapılacak olan mutabakatlarda, hataların düzeltilmesi amacıyla yapılan işlemler ile muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikler çerçevesinde yapılan işlemlerin birbirinden ayrıştırılması gerekir.
27. TMS 8, TFRS'ler kabul edildiğinde muhasebe politikalarında yapılan değişikliklere ya da söz konusu politikalarda TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların sunulmasından önce yapılan değişikliklere uygulanmaz. Bu nedenle, TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar için geçerli değildir.
- 27A. TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemde, muhasebe politikalarında ya da bu TFRS'de yer alan muafiyetlerin kullanımında değişiklik yapılması durumunda, 23 üncü Paragraf uyarınca TFRS'lerin ilk kez uygulandığı ara dönem finansal raporu ile TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar arasındaki değişiklikler açıklanır ve 24(a) ve (b) Paragrafı uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.
28. Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış olan işletmeler, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu kamuoyuna açıklar.

#### **Finansal varlık veya finansal borçların sınıflanması**

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in 29 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

29. D19 Paragrafı çerçevesinde, işletmelerin daha önceden muhasebeleştirilmiş oldukları finansal varlık veya finansal borçları, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya finansal borç olarak veya satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflamaları mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde sınıflanan finansal varlık ve finansal borçların, her bir sınıf itibarıyla, sınıflanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki dönem finansal tablolarında dahil oldukları sınıflar ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in 29 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

29. D19A Paragrafı uyarınca, daha önce muhasebeleştirilmiş olan finansal varlığın, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak sınıflanmasına izin verilir. Bu şekilde sınıflanan finansal varlıkların sınıflanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki dönem finansal tablolarında dahil oldukları sınıflar ve defter değerleri hakkında açıklama yapılır.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1’in 29A Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

29A. D19 Paragrafı uyarınca, daha önce muhasebeleştirilmiş olan finansal borcun, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borç olarak sınıflanmasına izin verilir. Bu şekilde sınıflanan finansal borçların sınıflanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki dönem finansal tablolarında dahil oldukları sınıflar ve defter değerleri hakkında açıklama yapılır.

#### **Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması**

30. TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*), bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanılması durumunda (bakınız: D5 ve D7 Paragrafları), TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) sözü edilen her bir kalemi için aşağıdaki bilgiler kamuoyuna açıklanır:

- (a) Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ve
- (b) TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1’in 31 inci Paragraftan önce gelen başlığını ve 31 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımlar için tahmini maliyetin kullanımı**

31. Benzer şekilde, bireysel finansal tablolarda yer alan bir bağlı ortaklıktaki, müştereken kontrol edilen işletmedeki veya iştirakteki yatırımın TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) tahmini maliyet değeriyle gösterilmesi durumunda (bakınız: D15 Paragrafı), TFRS’lerin ilk kez uygulandığı bireysel finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlarda açıklama yapılır:

- (a) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti TFRS’lere geçmeden önceki defter değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı,
- (b) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti gerçeğe uygun değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı ve
- (c) TFRS’lere geçmeden önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1’in 31 inci Paragraftan önce gelen başlığını ve 31 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde uygular]**

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

31. Benzer şekilde, bireysel finansal tablolarda yer alan bir bağlı ortaklıktaki, iş ortaklığındaki veya iştirakteki yatırımın TFRS açılış finansal durum tablosunda tahmini maliyet değeriyle gösterilmesi durumunda (bakınız: D15 Paragrafı), TFRS’lerin ilk kez uygulandığı bireysel finansal tablolarda aşağıda belirtilen hususlarda açıklama yapılır:

- (a) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti TFRS’lere geçmeden önceki defter değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı,
- (b) Bu tür yatırımlardan, tahmini maliyeti gerçeğe uygun değeri olarak belirlenenlerin, tahmini maliyetlerinin toplamı ve
- (c) TFRS’lere geçmeden önceki defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplamı.

## **Petrol ve gaz varlıkları için tahmini maliyetin kullanımı**

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

## **Tarife Düzenlemesine tabi faaliyetlerde tahmini maliyetin kullanılması**

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

## **Aşırı oranda yüksek enflasyondan sonra tahmini maliyetin kullanımı**

- 31C. Aşırı oranda yüksek enflasyon nedeniyle (bakınız: D26 – D30 Paragrafları) TFRS açılış finansal durum tablosunda varlıkların ve borçların gerçeğe uygun değerle ölçülmesinin ve tahmini maliyet olarak söz konusu gerçeğe uygun değerlerin kullanılmasının seçilmesi durumunda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, aşağıdaki her iki özelliğe de sahip olan geçerli para biriminin neden ve ne şekilde kullanıldığı ve söz konusu geçerli para biriminden neden ve ne şekilde vazgeçildiğinin açıklanması gerekir:

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

## **Ara dönem finansal raporları**

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

- (a) Bir önceki yılın aynı dönemi için sunulmuş bir ara dönem finansal raporu bulunduğu durumlarda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı dönemin kapsadığı ara dönem finansal raporlarında aşağıdaki hususlara yer verilir:
  - (i) Sözü edilen önceki yılın ara dönem finansal raporunda TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibarıyla TFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynak tutarının mutabakatı ve
  - (ii) Sözü edilen önceki ara döneme ait toplam kapsamlı gelirin TFRS'ler ile mutabakatı (ilgili ara dönem ve yılbaşından ara dönemin sonuna kadar olan dönem için ayrı ayrı olmak üzere). Bu mutabakatın başlangıç noktası, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre söz konusu dönem için raporlanmış toplam kapsamlı gelir tutarı veya işletmenin bu tür bir rakam raporlamamış olması durumunda, önceki muhasebe ilkelerine göre raporladığı kâr veya zarardır.
- (b) (a)'da yer verilen mutabakat işlemlerine ek olarak, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı ara dönemlere ilişkin olarak TMS 34'e göre hazırlanan ilk ara dönem finansal raporlarında, 24 (a) ve (b) Paragraflarında yer alan mutabakatlara (25 ve 26 ncı Paragraflardaki hükümlerde yer alan detaylarla desteklenmek suretiyle) da yer verilir. Diğer yandan, bu mutabakatlara yer verilmeyip, ilgili mutabakatları içeren yayımlanmış başka bir belgeye atıfta bulunulması da yeterlidir.
- (c) Muhasebe politikalarının ya da bu TFRS kapsamındaki muafiyetlerin kullanımının değiştirilmesi durumunda, 23 üncü Paragraf uyarınca bu değişiklikler her ara dönem finansal raporunda açıklanır ve (a) ve (b) maddeleri uyarınca gerekli kılınan mutabakatlar güncellenir.

33. TMS 34, ara dönem finansal tablo kullanıcılarının en son yıllık finansal tablolara ulaşabileceği varsayımına dayanarak, minimum düzeyde açıklama yapılmasını gerektirir. Ancak, TMS 34 aynı zamanda, "cari ara dönemin anlaşılması için gerekli olan tüm işlem ve olayların açıklanmasını" da gerektirir. Bu nedenle, cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemin TFRS'lere

geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan en son yıllık finansal tablolarda kamuoyuna açıklanmamış olması durumunda, TFRS'lere göre hazırlanan ara dönem finansal raporlarında bu eksiklik giderilir ya da sözü edilen işlem veya olayları içeren yayımlanmış farklı bir belgeye atıfta bulunulur.

#### **Yürürlük tarihi**

---

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

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1’in 39B Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

- 39B. TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı 29, B1 ve D19 Paragraflarını değiştirmiş, 29A, B8, D19A-D19C, E1 ve E2 Paragraflarını eklemiştir. TFRS 9’un uygulanması durumunda söz konusu değişiklikler de uygulanır.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1’in 39B Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

- 39B. “-”
- 39C Bu Standardın E3 Paragrafı 30/06/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.
- 39D. “-”
- 39E. Bu Standardın 27A, 31B ve D8B Paragrafları ile 27 ve 32 nci Paragraflarında, D1 Paragrafının (c) bendinde ve D8 Paragrafında yapılan değişiklikler 31/12/2010 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Anılan değişikliklerin daha erken bir dönemde uygulanması halinde, bu husus dipnotlarda açıklanır. TFRS’leri TFRS 1’in yürürlük tarihinden önceki dönemlerde uygulayan ya da TFRS 1’i önceki bir dönemde uygulayan işletmelerin, D8 Paragrafındaki değişikliği söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk yıllık dönemden itibaren geriye dönük olarak uygulama imkânı bulunmaktadır. D8 Paragrafının geriye dönük olarak uygulanması durumunda, bu durum dipnotlarda açıklanır.

- 39F “-”

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1’in 39G Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

- 39G. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 29 uncu Paragraf ile B1–B5, D1(j), D14, D15, D19 ve D20 Paragrafları değiştirilmiş, 29A, B8, B9, D19A–D19D, E1 ve E2

Paragrafları eklenmiş ve 39B Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010'da yayımlanan TFRS 9 Standardı uygulandığında uygulanır.

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

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in 39I Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

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

#### **TFRS 1'in (2006 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması**

---

40. “-”

## Ek A

### Terimlere ilişkin açıklamalar

*Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.*

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

## Ek B

### Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnalar

*Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.*

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B1 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B1. Bu Ek, aşağıda yer alan konularda istisnalar içermektedir:

- Finansal varlık ve borçların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılması (B2 ve B3 Paragrafları),
- Finansal riskten korunma muhasebesi (B4 ve B6 Paragrafları) ve
- Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) (B7 Paragrafı)

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B1 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B1. Bu Ek, aşağıda yer alan konularda istisnalar içermektedir:

- Finansal varlık ve borçların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılması (B2 ve B3 Paragrafları),
- Finansal riskten korunma muhasebesi (B4 ve B6 Paragrafları)
- Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) (B7 Paragrafı) ve
- Finansal varlıkların ölçümü ve sınıflanması (B8 Paragrafı).

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B1 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B1. Bu Ek, aşağıda yer alan konularda istisnalar içermektedir:

- Finansal riskten korunma muhasebesi (B4 ve B6 Paragrafları),
- Kontrol gücü olmayan paylar (B7 Paragrafı);
- Finansal varlıkların ölçümü ve sınıflanması (B8 Paragrafı) ve
- Saklı türev ürünler (B9 Paragrafı).

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B2 Paragrafı ile bu Paragraftan önce gelen başlığı aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Finansal varlık ve borçların finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılması**

B2. B3 Paragrafında izin verilen durumlar hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında yer alan finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakma hükümlerini, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemler için geleceğe yönelik olarak uygular. Örneğin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal durum tablosu (*bilanço*) dışında bırakılmış olan türev olmayan finansal varlık ve borçlar, TFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara yansıtılmaz (daha sonraki bir işlem veya olay nedeniyle muhasebeleştirilmesi uygun görülenler hariç).

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B2 Paragrafı ile bu Paragraftan önce gelen başlığı aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Finansal varlık ve borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması**

B2. B3 Paragrafında izin verilen durumlar hariç olmak üzere, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardında yer alan finansal durum tablosu dışı bırakma hükümlerini, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemler için geleceğe dönük olarak uygular. Örneğin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal durum tablosu dışında bırakılmış olan türev olmayan

finansal varlık ve borçlar, TFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara yansıtılmaz (daha sonraki bir işlem veya olay nedeniyle muhasebeleştirilmesi uygun görülenler hariç).

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B3 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B3. TMS 39'un ilgili finansal varlık ve borçlara uygulanması için gerekli olan bilgiye, bunların finansal tablo dışında bırakılmalarıyla sonuçlanan geçmiş tarihteki işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında sahip olunması koşuluyla, B2 Paragrafında yer alan hükümle bağlı kalınmaksızın, TMS 39'un seçilmiş bir tarihten itibaren geriye dönük olarak uygulanması mümkündür.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B3 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B3. TFRS 9'un ilgili finansal varlık ve borçlara uygulanması için gerekli olan bilgiye, bunların finansal tablo dışında bırakılmalarıyla sonuçlanan geçmiş tarihteki işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında sahip olunması koşuluyla, B2 Paragrafında yer alan hükümle bağlı kalınmaksızın, TFRS 9'un seçilmiş bir tarihten itibaren geriye dönük olarak uygulanması mümkündür.

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B4 Paragrafı ile bu Paragraftan önce gelen başlığı aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Finansal riskten korunma muhasebesi**

B4. "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında belirtildiği üzere, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla:

- (a) Tüm türev araçlar gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve
- (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya borç olarak raporlanan, türev finansal araçlara ilişkin ertelenmiş kayıp ve kazançlar iptal edilir.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B4 Paragrafı ile bu Paragraftan önce gelen başlığı aşağıdaki şekilde uygular]**

#### **Finansal riskten korunma muhasebesi**

B4. TFRS 9'da belirtildiği üzere, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla:

- (a) Tüm türev araçlar gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve
- (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya borç olarak raporlanan, türev finansal araçlara ilişkin ertelenmiş kayıp ve kazançlar iptal edilir.

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B5 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B5. Finansal riskten korunma muhasebesinin TMS 39'da belirtilen uygulanma koşullarını taşımayan finansal riskten korunma ilişkileri, TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmaz (finansal riskten korunma aracının nakit veya yazılı bir opsiyon olduğu, finansal riskten korunma kalemin net pozisyon olduğu veya finansal riskten korunma işleminin vadeye kadar elde tutulacak bir yatırıma ilişkin faiz riskini kapsadığı birçok finansal riskten korunma ilişkisinde olduğu gibi). Ancak, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre net pozisyonun finansal riskten korunma kalemi olarak belirlenmiş olduğu durumlarda, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, söz konusu net pozisyonda yer alan bireysel bir kalemin TFRS'lere göre finansal riskten korunma kalemi olarak belirlenebilmesi mümkündür.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B5 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

B5. Finansal riskten korunma muhasebesinin TFRS 9'da belirtilen uygulanma koşullarını taşımayan finansal riskten korunma ilişkileri, TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtılmaz (finansal riskten korunma aracının nakit veya yazılı bir opsiyon olduğu veya finansal riskten korunma kalemin net pozisyon olduğu birçok finansal riskten korunma ilişkisinde olduğu gibi). Ancak, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre net pozisyonun finansal riskten korunma kalemi olarak belirlenmiş olduğu durumlarda, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, söz konusu net

pozisyonda yer alan bireysel bir kalemin TFRS'lere göre finansal riskten korunma kalem olarak belirlenebilmesi mümkündür.

- B6. TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenen, ancak TMS 39'da yer alan finansal riskten korunma muhasebesinin uygulanma koşullarını taşımayan işlemler için, finansal riskten korunma muhasebesine son verilmesi amacıyla TMS 39'un 91 ve 101 inci Paragrafları uygulanır. TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte gerçekleştirilen işlemlerin, geriye dönük olarak finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmeleri mümkün değildir.

#### **Kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)**

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in B7 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

- B7. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TMS 27'nin (2008 yılında yayımlanan) aşağıda yer alan hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren geleceğe dönük olarak uygular:
- İlgi işlem sonucunda kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık paylarında*) eksi bakiye dahi verse, toplam kapsamlı gelir tutarının ana işletmenin ortaklarına ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ayrı ayrı dağıtılması gerektiğini belirten 28 inci Paragraf hükmü,
  - Ana işletmenin ortaklık payında meydana gelen, ancak bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan türdeki değişikliklerin muhasebeleştirilmesine yönelik 30 ve 31 inci Paragraf hükümleri ve
  - Bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünün kaybedildiği durumlarda yapılması gereken muhasebe işlemlerine ilişkin 34-37 nci Paragraflarda yer verilen hükümler ile "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardının 8A Paragrafındaki hüküm.

Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin TFRS 3 Standardını (2008 yılında yayımlanan) geçmiş işletme birleşmeleri için de uygulamayı tercih etmesi durumunda, bu TFRS'nin C1 Paragrafı uyarınca, TFRS 3 Standardı (2008 yılında yayımlanan) ile birlikte TMS 27 de (2008 yılında yayımlanan) uygulanır.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in B7 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

- B7 TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 10'un aşağıda yer alan hükümlerini TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygular:
- İlgi işlem sonucunda kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık paylarında*) negatif bakiye dahi verse, toplam kapsamlı gelir tutarının ana ortağın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ayrı ayrı dağıtılması gerektiğini belirten B94 paragrafı hükmü,
  - Ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesine yönelik 23 ve B93 paragrafı hükümleri ve
  - Bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedildiği durumlarda yapılması gereken muhasebe işlemlerine ilişkin B97-B99 paragraflarında yer verilen hükümler ile "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardının 8A paragrafındaki hüküm.

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

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in B8 Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

#### **Finansal varlıkların sınıflanması ve ölçümü**

B8. Bir finansal varlığın TFRS 9'un 4.1.2 nci Paragrafında yer alan şartları sağlayıp sağlamadığı, TFRS'lere geçiş tarihinde var olan durum ve koşullar esas alınarak değerlendirilir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in B9 Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir*]

#### **Saklı türev ürünler**

B9. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bir saklı türev ürünün asal üründen ayrılmasının ve söz konusu saklı türev ürünün sözleşmeye ilk defa taraf olunulan tarihten sonra oluşan şartlar çerçevesinde türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekip gerekmediği hususu ile TFRS 9 un B4.3.11 Paragrafı uyarınca gerekli kılınan yeniden değerlendirmenin yapılacağı tarihi değerlendirir.

#### **Ek C**

#### **İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler**

*Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS'lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilmiş bulunan işletme birleşmeleri için geçerlidir.*

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in C1 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

C1. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 3'ü (2008 yılında yayımlanan) geçmiş tarihli işletme birleşmeleri (TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) için geriye dönük olarak uygulamayı tercih etmeyebilir. Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin herhangi bir işletme birleşmesini TFRS 3 (2008 yılında yayımlanan) çerçevesinde yeniden ifade ettiği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmeleri de düzeltilir ve aynı tarihten itibaren TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) de uygulanır. Örneğin, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, 30 Haziran 20X6 tarihinde gerçekleşen bir işletme birleşmesini düzeltmesi durumunda, 30 Haziran 20X6 ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında gerçekleşen tüm işletme birleşmeleri düzeltilir ve 30 Haziran 20X6 tarihinden itibaren TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) de uygulanır.

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in C1 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

C1. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS 3'ü geriye dönük olarak geçmiş işletme birleşmeleri (TFRS'lere geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) için uygulamayı tercih etmeyebilir. Ancak, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmenin herhangi bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlediği durumlarda, söz konusu birleşmeden sonraki tüm işletme birleşmelerini de yeniden düzenlemesi ve aynı tarihten itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir. Örneğin, TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, 30 Haziran 20X6 tarihinde gerçekleşen bir işletme birleşmesini TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi durumunda, 30 Haziran 20X6 ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında gerçekleşen tüm işletme birleşmelerini de TFRS 3 ile uyumlu olacak şekilde yeniden düzenlemesi gerekir. Ayrıca işletmenin 30 Haziran 20X6 tarihinden itibaren TFRS 10'u da uygulaması gerekir.

- C2. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardının, TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerine geriye dönük olarak uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. TMS 21'in gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ile şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanmadığı durumlarda, bunlar, edinilen işletmenin varlık ve borçları olarak değil, işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, söz konusu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, ya işletmenin geçerli para birimi üzerinden halihazırda gösterilmiş durumdadırlar ya da TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde öngörülen döviz kurları kullanılmak suretiyle raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemi niteliğindedirler.
- C3. TMS 21'in işletme birleşmelerinden kaynaklanan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ve şerefiyeye geriye dönük olarak uygulanması durumunda, söz konusu Standart:
- (a) TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen işletme birleşmelerinin tamamı veya
  - (b) Yukarıda yer verilen C1 Paragrafı çerçevesinde, TFRS 3 ile uyum sağlanması amacıyla yeniden ifade edilen işletme birleşmelerinin tümü için uygulanmalıdır.
- C4. TFRS 3'ün geçmiş tarihli bir işletme birleşmesine geriye dönük olarak uygulanmaması durumunda, söz konusu birleşmeyle ilgili olarak aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkar:
- (a) TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre yapmış olduğu sınıflandırmayı (edinen işletme açısından elde etme, edinilen işletme açısından ters birleşme ya da çıkarların birleştirilmesi olarak) devam ettirir.
  - (b) TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, aşağıdakiler haricinde, geçmiş tarihli işletme birleşmesi sonucunda edinmiş veya üstlenmiş olduğu varlık ve borçların tamamını TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla finansal tablolarına yansıtır:
    - (i) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmış bulunan bazı finansal varlık ve borçlar (bakınız: B2 Paragrafı) ile
    - (ii) Önceki muhasebe ilkelerine göre, edinen işletmenin konsolide finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmayan ve TFRS'lere göre edinilen işletmenin bireysel finansal durum tablosuna (*bilançoda*) yansıtılma kriterlerini de taşımayan varlık (şerefiye dahil) ve borçlar (bakınız: C4 (f)–(i)).
- Anılan işlemler sonucunda ortaya çıkan değişimler, daha önce şerefiye içinde değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlığa yönelik işlemlerden kaynaklanmadıkça, dağıtılmamış kârlar hesabında (veya uygunsu başka bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilir (bakınız: C4 (g) (i)).
- (c) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer almakla birlikte TFRS'lere göre varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilme koşullarını taşımayan kalemlere TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer verilmez. Bu hükmün uygulanması sonucunda ortaya çıkan değişiklikler için aşağıdaki işlemler yapılır:
    - (i) Geçmiş tarihli bir işletme birleşmesinin edinim olarak sınıflandırılmış olduğu ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmiş bulunduğu durumlarda, söz konusu kalem (ve varsa ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan paylar) şerefiyenin bir parçası olarak yeniden sınıflandırılır. TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin doğrudan özkaynaklardan indirilmiş olması durumunda bu hüküm uygulanmaz (bu durumda, bakınız: C4 (g) (i) ve C4 (i)).
    - (ii) Diğer tüm değişiklikler, dağıtılmamış kârlar hesabında muhasebeleştirilir.<sup>1</sup>

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

- (d) TFRS'ler, bazı varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmeden sonraki ölçümlerinin, gerçeğe uygun değer gibi, bunların orijinal maliyetlerini esas almayan yöntemlerle ölçümünü gerektirir. Söz konusu varlık ve borçlar, geçmiş bir tarihte gerçekleşen işletme birleşmesinde edinilmiş veya yüklenilmiş dahi olsalar, TFRS açılış finansal durum tablolarında (*bilançolarında*) bu yöntemlerle ölçülürler. Bunun sonucunda ilgili kalemlerin defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye düzeltilerek değil, birikmiş kârlar (veya uygunsa, başka bir özkaynak kalemi) düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilir.
- (e) Birleşme işleminden hemen sonra TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre kayıtlara yansıtılan, birleşme sonucunda edinilen varlık ve borçların defter değerleri, TFRS'lere göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki tahmini maliyetleri olarak dikkate alınır. Eğer TFRS'ler bu varlık ve borçların ileriki tarihlerde maliyet esasına göre ölçümünü öngörüyorsa, söz konusu tahmini maliyet, işletme birleşmesi tarihinden itibaren, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturur.
- (f) Geçmişteki bir işletme birleşmesi sonucunda edinilen varlıklar ya da üstlenilen borçlardan TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilmemiş olanların, TFRS açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) tahmini maliyetleri sıfır olarak kabul edilemez. Edinen işletme, bu varlık ve borçları, konsolide finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) TFRS'lerin edinilen işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yansıtılmasını öngördüğü şekilde muhasebeleştirir ve ölçer. Örneğin, edinen işletme, geçmişteki bir işletme birleşmesinde edindiği finansal kiralama, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için aktifleştirmeyse, konsolide finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) aktifleştirmelidir. Zira, TMS 17'ye göre edinilen işletmenin, söz konusu kiralama, TFRS finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) aktifleştirmiş olması gerekirdi. Aynı şekilde, edinen işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan koşullu borçları TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için muhasebeleştirmeyse, söz konusu borçlar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı edinilen işletme açısından aksini öngörmedikçe, geçiş tarihi itibarıyla kayıtlara yansıtılır. Tam tersi, bir varlık ya da borç, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyede muhasebeleştirilmiş olmakla birlikte ilgili kalemin TFRS 3'e göre ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, TFRS'ler edinilen işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer almasını öngörmediği takdirde, söz konusu varlık ya da borç şerefiye içinde yer almaya devam eder.
- (g) TFRS açılış finansal durum tablosundaki (*bilançosundaki*) şerefiyenin defter değeri, önceki muhasebe ilkelerine göre tespit edilen ve TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla kayıtlarda yer alan şerefiyenin, aşağıdaki işlemlere göre düzeltilmiş defter değeri olarak dikkate alınır.
- (i) C4(c)(i) Paragrafındaki koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmiş bir kalemin yeniden sınıflandırılması durumunda, şerefiyenin defter değeri artırılır. Benzer şekilde, C4 (f) Paragrafında belirtilen koşullar çerçevesinde, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre şerefiyenin içinde gösterilen bir maddi olmayan duran varlığın ayrı bir kalem olarak muhasebeleştirildiği durumda, şerefiyenin defter değeri azaltılır (ve mevcutsa, ilgili ertelenmiş vergi kalemi ile kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) da düzeltilir).
- (ii) Şerefiyede değer düşüklüğü olabileceğine yönelik göstergeler bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla şerefiye "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre değer düşüklüğü açısından test edilir ve tespit edilen değer düşüklüğü zararları yine aynı Standart uyarınca dağıtılmamış kârlarda (veya anılan Standart bu şekilde öngördüğü durumlarda, yeniden değerlendirme değer artışlarında) muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü testi, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan koşullar göz önünde bulundurularak gerçekleştirilir.
- (h) TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla şerefiyenin defter değerinde başka bir düzeltme yapılamaz. Örneğin, şerefiyenin defter değeri aşağıdaki amaçlarla düzeltilemez:
- (i) İşletme birleşmesinde edinilen işletmenin devam etmekte olan araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ihmal edilmesi. (TMS 38'e göre ilgili maddi olmayan duran varlığın, elde

edilen işletmenin finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılma koşullarını taşıdığı durumlar hariç),

- (ii) Şerefiyenin önceki itfa tutarlarının düzeltilmesi,
  - (iii) İşletme birleşmesi tarihi ile TFRS'lere geçiş tarihi arasında varlık ve borçlarda yapılan düzeltmeler nedeniyle TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde şerefiyede yapılmış olan; ancak TFRS 3'e göre yapılmasına imkan bulunmayan düzeltmelerin iptali.
- (i) Şerefiyenin TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda özkaynaktan bir indirim olarak gösterilmiş olduğu durumlarda;
- (i) Sözü edilen şerefiye, TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmaz. Ayrıca, söz konusu şerefiyenin ilgili olduğu bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya ilgili bağlı ortaklık yatırımında değer düşüklüğü olması durumunda, ilgili şerefiye tutarı kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmaz.
  - (ii) Satın alma bedelini etkileyen belirsizliklerin sonradan çözülmesi sonucu yapılması gereken düzeltmeler, dağıtılmamış kârlar içerisinde muhasebeleştirilir.
- (j) Geçmiş tarihte yapılan bir işletme birleşmesi çerçevesinde edinilmiş olan bir bağlı ortaklık, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri bu şekilde öngördüğü için konsolide edilmemiş olabilir (örneğin, yatırım yapılan işletme, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre bağlı ortaklık olarak kabul edilmemiş veya ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlememiş olabilir). Bu durumda, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, bağlı ortaklığın varlık ve borçlarının defter değerlerini, TFRS'lere göre ilgili bağlı ortaklığın finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alması gereken tutarlara eşitleyecek şekilde düzeltir. Anılan işlemde, şerefiyenin tahmini maliyeti, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla aşağıda belirtilenlerin farkına eşittir:
- (i) Ana ortaklığın, düzeltme sonucu oluşan defter değerleri içerisindeki payı ve
  - (ii) Ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan bağlı ortaklık yatırımının maliyeti.
- (k) Kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) ve ertelenmiş verginin ölçümü, diğer varlık ve borçların ölçümüne bağlıdır. Dolayısıyla, kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ve ertelenmiş vergiler, finansal tablolara yansıtılmış bulunan varlık ve borçlarla ilgili yukarıda sözü edilen düzeltmelerden etkilenir.
- C5. Geçmiş tarihli işletme birleşmeleri ile ilgili olarak yukarıda yer verilen muafiyet hükümleri, geçmiş tarihli iştirak yatırımları ve iş ortaklıklarındaki paylar için de geçerlidir. Ayrıca, C1 Paragrafı uyarınca seçilen tarih, sözü edilen yatırımlar için de aynen geçerlilik arz eder.

## Ek D

### Diğer TFRS'lerden muafiyetler

*Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.*

D1. Aşağıdaki konularda sağlanan muafiyetlerden birinin veya daha fazlasının kullanılması mümkündür:

- (a) Hisse bazlı ödeme işlemleri (D2 ve D3 Paragrafları),
- (b) Sigorta sözleşmeleri (D4 Paragrafı)
- (c) Tahmini maliyet (D5-D8B Paragrafları)
- (d) Kiralama işlemleri (D9 ve D9A Paragrafları),
- (e) Çalışanlara sağlanan faydalar (D10 ve D11 Paragrafları),
- (f) Birikimli çevrim farkları (D12 ve D13 Paragrafları),

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D1 Paragrafının (g) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (g) Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımlar (D14 ve D15 Paragrafları),

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D1 Paragrafının (g) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (g) Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar (D14 ve D15 Paragrafları),
- (h) Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar (D16 ve D17 Paragrafları),
- (i) Bileşik finansal araçlar (D18 Paragrafı),

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D1 Paragrafının (j) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (j) Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların sınıflanması (D19 Paragrafı),

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D1 Paragrafının (j) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (j) Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların sınıflanması (D19-D19D Paragrafları)
- (k) Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü (D20 Paragrafı),
- (l) Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin hükümler (D21 ve D21A Paragrafları),
- (m) TFRS Yorum 12'ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar (D22 Paragrafı),
- (n) Borçlanma maliyetleri (D23 Paragrafı),
- (o) Müşterilerden varlık transferleri (D24 Paragrafı),

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D1 Paragrafının (p) ve (q) bentlerini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (p) Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi (D25 Paragrafı) ve
- (q) Aşırı oranda yüksek enflasyon (D26 – D30 Paragrafları).

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1’in D1 Paragrafının (p) ve (q) bentlerini aşağıdaki şekilde uygular]

(p) Müşterilerden varlık transferleri (D24 paragrafı),

(q) Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi (D25 paragrafı) ve

[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28’i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1’in D1 Paragrafının (r) bendi aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

(r) Müşterek anlaşmalar (D31 paragrafı).

Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkün değildir.

### **Hisse bazlı ödeme işlemleri**

- D2. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardını, 7 Kasım 2002 tarihinde ya da bu tarihten önce verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulamaları teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama zorunlu değildir. Ayrıca, TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, 7 Kasım 2002 tarihinden sonra verilen ve (a) TFRS’lere geçiş tarihi ile (b) 1 Ocak 2005 tarihinden hangisi sonra ise, bu tarihten önce hak kazanılmış olan özkaynağa dayalı finansal araçlar için de TFRS 2’yi uygulamaları teşvik edilir. Söz konusu uygulama da zorunluluk arz etmemektedir. Ancak TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS 2’yi, bu tür özkaynağa dayalı finansal araçlar açısından yalnızca, TFRS 2’de belirtildiği üzere söz konusu özkaynağa dayalı finansal araçların ölçüm tarihi itibarıyla belirlenmiş gerçeğe uygun değerlerini kamuoyuna açıklamaları durumunda uygulayabilirler. TFRS 2’nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçlara (örneğin, 7 Kasım 2002’den önce veya o tarihte verilen özkaynağa dayalı finansal araçlar) yönelik işlemler için, yine de, TFRS 2’nin 44 ve 45 inci Paragraflarının gerektirdiği bilgiler kamuoyuna açıklanır. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2’nin uygulanmadığı özkaynağa dayalı finansal araçların verilmiş hüküm ve koşullarında değişiklik yapmaları durumunda, söz konusu değişiklik TFRS’lere geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş ise, TFRS 2’nin 26–29 uncu Paragraflarının uygulanması gerekmez.
- D3. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2’yi, hisse bazlı ödeme işlemlerinden kaynaklanan ve TFRS’lere geçiş tarihinden önce ödenmiş olan borçlar açısından uygulamaları teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama zorunlu değildir. Ayrıca, TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS 2’yi, 1 Ocak 2005 tarihinden önce ödenmiş borçlar için uygulamaları da teşvik edilir; ancak söz konusu uygulama da zorunlu değildir. TFRS 2’nin uygulandığı borçlara ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin 7 Kasım 2002 tarihinden önceki bir dönem veya tarihle bağlantılı olması durumunda, ilgili karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilme zorunluluğu bulunmamaktadır.

### **Sigorta sözleşmeleri**

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

### **Tahmini maliyet**

- D5. İşletmeler, TFRS’lere geçiş tarihi itibarıyla bir maddi duran varlık kalemini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri geçiş tarihi itibarıyla ilgili varlık kaleminin tahmini maliyeti olarak kullanmayı seçebilir.
- D6. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletmeler, bir maddi duran varlık kaleminin TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarını, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki tahmini maliyeti olarak belirleyebilir. Bunun için, söz konusu tutarın, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki;
- (a) Gerçeğe uygun değeri veya
- (b) TFRS’lere göre hesaplanan maliyeti ya da amorti edilmiş maliyeti (ilgili maliyetler, örneğin genel veya özel fiyat endeksleri kullanılmak suretiyle düzeltilerek)
- ile açık bir benzerlik taşıması gerekmektedir.

- D7. D5 ve D6 Paragraflarında yer alan seçenekler,
- (a) İşletmenin “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında yer alan maliyet yöntemiyle muhasebeleştirdiği yatırım amaçlı gayrimenkuller ve
  - (b) TMS 38’de yer alan;
    - (i) Muhasebeleştirme (orijinal maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi dahil) ve
    - (ii) Yeniden değerlendirme (aktif bir piyasanın var olması dahil)
- kriterlerini karşılayan maddi olmayan duran varlıklar için de aynen geçerlidir.

Bu seçenekler diğer varlık ve borçlar için kullanılamaz.

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

- (a) Ölçüm tarihinin TFRS’lere geçiş tarihi ya da TFRS’lere geçiş tarihinden önceki bir tarih olması durumunda, bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri söz konusu ölçümün gerçekleştirildiği tarihte TFRS’ler çerçevesinde belirlenen tahmini maliyet olarak kullanılabilir.
- (b) Ölçüm tarihi, TFRS’lerin ilk uygulandığı finansal tabloların kapsadığı dönemde olmak kaydıyla TFRS’lere geçiş tarihinden sonra ise, bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri, olayın meydana gelmesi durumunda tahmini maliyet olarak kullanılabilir. Bunun sonucunda ortaya çıkan düzeltmeler ölçüm tarihinde doğrudan dağıtılmamış kârlarda (ya da gerektiğinde özkaynağa ilişkin başka bir sınıfta) muhasebeleştirilir. TFRS’lere geçiş tarihinde, D5-D7 Paragraflarındaki kriterler uygulanarak tahmini maliyet belirlenir ya da bu TFRS’de yer alan diğer hükümler uyarınca varlıklar ve borçlar ölçülür.

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

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

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

- D8B. Bazı işletmeler, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlerde kullanılan ya da önceden kullanılmış maddi ya da maddi olmayan duran varlık kalemlerine sahiptir. Bu tür kalemlerin defter değeri, TFRS öncesi muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş ancak TFRS’ler uyarınca aktifleştirilemeyen tutarları kapsayabilir. Bu durumda TFRS’leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS’lere geçiş tarihinde böyle bir kalemin TFRS öncesi muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değerini tahmini maliyet olarak kullanmayı seçebilir. Bu muafiyetin bir kaleme uygulanması, bütün kalemlere uygulanmasını gerektirmez. TFRS’lere geçiş tarihinde, bu muafiyetin kullanıldığı her kalem TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu Paragrafta belirtilen amaçlar doğrultusunda faaliyetler, müşterileri bağlayan oranları belirlemekle yetkili organ tarafından tespit edilen fiyatlarla (örneğin; oranlar) müşterilere mal veya hizmet sağlayan faaliyet niteliğindeyse ve düzenlemeye konu mal ve hizmetleri

sağlarken işletme bünyesinde meydana gelecek belirli maliyetleri karşılayacak ve belirli bir getiri elde edecek şekilde tasarlanmışsa söz konusu faaliyetler tarife düzenlemesine tabidir. Belirli getiri, asgari bir tutar ya da tutar aralığı olabilir ve sabit ya da garanti edilmiş bir getiri olması gerekmez.

### **Kiralama İşlemleri**

- D9. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, "TFRS Yorum 4: Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi" Yorumunda belirtilen geçiş hükümlerini uygulayabilirler. Dolayısıyla, bir anlaşmanın TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla kiralama unsuru içerip içermediğine, o tarihteki olay ve koşullar esas alınarak karar verilmesi mümkündür.
- D9A. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde bir anlaşmanın kiralama unsuru içerip içermediğine ilişkin olarak verdiği kararın TFRS Yorum 4 uyarınca verilen karar ile aynı fakat anılan Yorumda belirtilen tarihten farklı bir tarihte verilmiş olması halinde, işletmelerin TFRS'lere geçiş itibarıyla söz konusu karar için yeniden değerlendirme yapması gerekmez. TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde bu tür bir kararın verilmesinin, "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardının ve TFRS Yorum 4'ün uygulanması durumunda ulaşılabilecek sonuç ile aynı sonucu vermesi beklenir.

### **Çalışanlara sağlanan faydalar**

- D10. İşletmeler, "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı uyarınca, aktüeryal kazanç ve kayıpların bir kısmının muhasebeleştirilmeden bırakılabileceği "koridor" yaklaşımını uygulamayı seçebilirler. Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, planın başlangıcından TFRS'lere geçiş tarihine kadar olan dönem açısından işletmelerin, birikmiş aktüeryal kazanç ve kayıpları, muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısımlar şeklinde ayrıştırmasını gerektirir. Ancak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, daha sonraki aktüeryal kazanç ve kayıpları açısından "koridor" yaklaşımını kullanmakta olsalar bile, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve kayıpları muhasebeleştirmeyi seçebilirler. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, söz konusu seçimi yapmaları durumunda, bunu tüm planlar açısından uygularlar.
- D11. İşletmeler, TMS 19'un 120A Paragrafının (p) bendi uyarınca kamuoyuna açıklanması gereken tutarları, her bir hesap dönemi için belirlenmiş tutarlar şeklinde, TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren ileriye dönük olarak kamuoyuna açıklayabilirler.

### **Birikimli çevrim farkları**

- D12. TMS 21;
- (a) Bazı çevrim farklarının diğer kapsamlı gelire yansıtılmasını ve söz konusu farkların ayrı bir özkaynak kalemi içerisinde biriktirilmesini ve
- (b) Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarıldığı durumlarda, bu işletmeye ilişkin birikimli çevrim farklarının (uygun olması halinde, ilgili finansal riskten korunma işlemlerine ilişkin kazanç ve kayıpları da içerecek şekilde) özkaynakta gösterildiği sınıftan çıkarılıp, elden çıkarma sonucu ortaya çıkan kazanç veya zararın bir parçası olarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmasını gerektirir.
- D13. Bununla birlikte TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. Bu işletmelerin söz konusu muafiyet hükümünden faydalanması durumunda;
- (a) TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının sıfır olduğu kabul edilir ve
- (b) TFRS'lere geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları, herhangi bir yurtdışı işletmenin söz konusu kabulden sonra elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya zarara dahil edilmez. Ancak, daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D14 Paragrafından önce gelen başlığı ve D14 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

**Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımlar**

D14. İşletmelerin bireysel finansal tablo hazırlamaları durumunda TMS 27 (2008 yılında yayımlanan), bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların söz konusu tablolarda;

(a) Maliyet değerleri üzerinden veya

(b) TMS 39 çerçevesinde

muhasebeleştirilmesini gerektirir.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayıp, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D14 Paragrafından önce gelen başlığı ve D14 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

**Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar**

D14. İşletmelerin bireysel finansal tablo hazırlamaları durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımların söz konusu tablolarda;

(a) Maliyet değerleri üzerinden veya

(b) TMS 39 çerçevesinde

muhasebeleştirilmesini gerektirir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D14 Paragrafından önce gelen başlığı ve D14 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

**Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımlar**

D14. İşletmelerin bireysel finansal tablo hazırlamaları durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımların söz konusu tablolarda;

(a) Maliyet değerleri üzerinden veya

(b) TFRS 9 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini gerektirir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayıp, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D14 Paragrafından önce gelen başlığı ve D14 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

**Bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlar**

D14. İşletmelerin bireysel finansal tablo hazırlamaları durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımların söz konusu tablolarda;

(a) Maliyet değerleri üzerinden veya

(b) TFRS 9 çerçevesinde muhasebeleştirilmesini gerektirir.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D15 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular*]

D15. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet değeri üzerinden ölçmeleri durumunda, söz konusu yatırım TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*)

- (a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet değeri ya da
- (b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Sözü edilen tahmini maliyet; yatırımın:
  - (i) İşletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri (TMS 39 uyarınca belirlenen) ya da
  - (ii) Söz konusu tarih itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklıktaki, müştereken kontrol edilen işletmedeki ve iştirakteki yatırımını tahmini maliyet değeri üzerinden ölçmeyi tercih eden işletmeler, b(i) ya da b(ii) bentlerinden herhangi birini kullanabilirler.

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayıp, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D15 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D15. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet değeri üzerinden ölçmeleri durumunda, söz konusu yatırım TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda (*bilançosunda*)

- (a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet değeri ya da
- (b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Sözü edilen tahmini maliyet; yatırımın:
  - (i) İşletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri (TMS 39 uyarınca belirlenen) ya da
  - (ii) Söz konusu tarih itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklıktaki, iş ortaklığındaki ve iştirakteki yatırımını tahmini maliyet değeri üzerinden ölçmeyi tercih eden ilk uygulayıcı konumundaki işletmeler, (i) ya da (ii) bentlerinden herhangi birini kullanabilirler.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D15 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D15. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet değeri üzerinden ölçmeleri durumunda, söz konusu yatırım TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda

- (a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet değeri ya da
- (b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Sözü edilen tahmini maliyet; yatırımın:
  - (i) İşletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri (TFRS 9 uyarınca belirlenen) ya da
  - (ii) Söz konusu tarih itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklıktaki, müştereken kontrol edilen işletmedeki ve iştirakteki yatırımını tahmini maliyet değeri üzerinden ölçmeyi tercih eden ilk uygulayıcı konumundaki işletmeler, (i) ya da (ii) bentlerinden herhangi birini kullanabilirler.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayıp, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D15 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D15. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet değeri üzerinden ölçmeleri durumunda, söz konusu yatırım TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda

- (a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet değeri ya da
- (b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Sözü edilen tahmini maliyet; yatırımın:

- (i) İşletmenin TFRS'leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri (TFRS 9 uyarınca belirlenen) ya da
- (ii) Söz konusu tarih itibariyle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklıktaki, iş ortaklığındaki ve iştirakteki yatırımını tahmini maliyet değeri üzerinden ölçmeyi tercih eden ilk uygulayıcı konumundaki işletmeler, (i) ya da (ii) bentlerinden herhangi birini kullanabilirler.

### **Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar**

- D16. Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklıktan daha sonra TFRS'leri uygulamaya başlaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında;
- (a) Konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal tablolarında yer alacak olan defter değerleri veya
  - (b) Bağlı ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak, bu TFRS'de yer verilen hükümler çerçevesinde tespit edilen defter değerleri üzerinden ölçer. Söz konusu defter değerleri, (a) da belirtilen değerlerden aşağıdaki durumlarda farklılaşabilir;
    - (i) Bu TFRS'de yer alan muafiyetlerin, TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olan ölçümler içerdiği durumlar.
    - (ii) Bağlı ortaklığın finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarının konsolide finansal tablolarda kullanılanlardan farklı olduğu durumlar. Bağlı ortaklık, muhasebe politikası olarak "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında yer alan maliyet yöntemini kullanırken, grubun yeniden değerlendirme yöntemini kullanması bu duruma örnek olarak gösterilebilir.
- Yukarıda yer verilen hükümler, bir iştirak veya iş ortaklığının, bunların üzerinde önemli etkisi veya müşterek kontrolü bulunan bir işletmeden daha sonra TFRS'leri uygulamaya başladığı durumlar için de geçerlidir.

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

### **Bileşik finansal araçlar**

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

### **Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların sınıflanması**

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D19 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- D19. TMS 39, bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında satılmaya hazır finansal varlık olarak veya bir finansal aracın (belirli koşulları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya borç olarak sınıflanmasına izin verir. Bu hükme aşağıda yer verilen istisnalar getirilmiştir:
- (a) İşletmenin TFRS'lere geçiş tarihi itibariyle satılmaya hazır sınıflaması yapmasına izin verilir.

- (b) İşletmenin TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla herhangi bir finansal varlığını ya da borcunu gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık veya borç olarak sınıflamasına izin verilir. Ancak, işletmenin bu sınıflamayı yapabilmesi için söz konusu varlık ya da borcun ilgili tarihte TMS 39'un 9(b)(i), 9(b)(ii) veya 11A Paragraflarında belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D19 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D19. TMS 39, bir finansal borcun (belirli koşulları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borç olarak sınıflanmasına izin verir. Bu hükme karşın, anılan sınıflamanın yapılabilmesi için söz konusu borcun ilgili tarihte TMS 39'un 9(b)(i), 9(b)(ii) veya 11A Paragraflarında belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D19 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D19. TFRS 9 bir finansal borcun (belirli koşulları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borç olarak sınıflanmasına izin verir. Bu hükme karşın, anılan sınıflamanın yapılabilmesi için söz konusu borcun TFRS'lere geçiş tarihinde TFRS 9'un 4.2.2 Paragrafında belirtilen koşulları sağlaması gerekmektedir.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in D19A ve D19B Paragrafları aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

D19A. Bir finansal varlık, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullar esas alınarak, TFRS 9'un 4.5 inci Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak sınıflanabilir.

D19B. Özkaynağa dayalı finansal araca yapılan bir yatırım, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullar esas alınarak, TFRS 9'un 5.4.4 üncü Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflanabilir.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in D19A ve D19B Paragrafları aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

D19A. Bir finansal varlık, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullar esas alınarak, TFRS 9'un 4.1.5 Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak sınıflanabilir.

D19B. Özkaynağa dayalı finansal araca yapılan bir yatırım, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullar esas alınarak, TFRS 9'un 5.7.5 Paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflanabilir.

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in D19C Paragrafını aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

D19C. TMS 39'un 58-65 ve UR84-UR93 Paragraflarında belirtilen etkin faiz yönteminin veya değer düşüklüğü hükümlerinin geriye dönük olarak uygulanmasının mümkün olmaması durumunda (TMS 8'de belirtildiği gibi), finansal varlığın TFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri, söz konusu finansal varlığın TFRS'lere geçiş tarihindeki yeni itfa edilmiş maliyetidir."

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in D19D Paragrafını aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

D19D. TFRS 9 un 5.7.7 Paragrafında yer alan muhasebeleştirme yönteminin TFRS'lere geçiş tarihindeki mevcut olan durum ve koşullar esas alınarak kar ya da zararda yanlış bir muhasebe eşleştirmesine neden olup olmayacağı belirlenir.

**Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü**

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 1'in D20 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D20. İşletmeler, 7 ve 9 uncu Paragraflarda yer alan hükümlerin yanı sıra, TMS 39'un UR76 Paragrafının son cümlesinde ve UR76A Paragrafında belirtilen hükümleri ileriye yönelik olarak, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere uygulayabilir.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D20 Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

D20. İşletmeler, 7 ve 9 uncu Paragraflarda yer alan hükümlerin yanı sıra, TFRS 9'un B5.4.8 Paragrafının son cümlesinde ve B5.4.9 Paragrafında belirtilen hükümleri ileriye yönelik olarak, TFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere uygulayabilir.

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

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

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

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

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

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

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

**Borçlanma maliyetleri**

D23. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin, TMS 23'ün 27 ve 28 inci Paragraflarında yer alan geçiş hükümlerini (2007 yılında değiştirilen şekliyle) uygulamaları mümkündür. Söz konusu Paragraflarda yürürlük tarihine yapılan atıflar, 1 Ocak 2009 tarihine veya bu tarihten sonra olmak kaydıyla TFRS'lere geçiş tarihine yapılmış sayılır.

**Müşterilerden varlık transferleri**

D24. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin,"TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri" Yorumunun 22 nci Paragrafında yer alan geçiş hükümlerini uygulamaları mümkündür. Söz konusu Paragrafta yürürlük tarihine yapılan atıf, 1 Temmuz 2009 tarihine veya bu tarihten sonra olmak kaydıyla, TFRS'lere geçiş tarihine yapılmış sayılır. Buna ek olarak, TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihin belirlenmesi suretiyle, TFRS Yorum 18'in bu tarihte veya sonrasında gerçekleşen müşterilerden varlık transferleri için uygulanması da mümkündür.

### **Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi**

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

### **Aşırı oranda yüksek enflasyon**

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

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

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

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

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

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

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 1'in D31 Paragrafından önce gelen başlık ve D31 Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

### **Müşterek anlaşmalar**

D31. TFRS'leri ilk defa uygulayanlar, TFRS 11'de yer alan geçiş hükümlerini aşağıdaki istisna ile birlikte uygulayabilir. İlk defa uygulayanların oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçmeleri durumunda, yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, söz konusu yatırım sunulan en erken dönemin başlangıcındaki bir yatırım olarak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Sonuçta ortaya çıkan herhangi bir değer düşüklüğü, sunulan en erken dönemin başlangıcındaki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir.

## Ek E

### TFRS'lerden kısa vadeli muafiyetler

*Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.*

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

**[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in E1 ve E2 Paragrafları aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

#### **Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından yeniden ifade edilmesi zorunluluğundan muafiyet**

- E1. (a) 1 Ocak 2012'den önce başlayan yıllık dönemler için TFRS'lerin kabul edilmesi ve (b) TFRS 9'un uygulanması durumunda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda en az bir yıllık karşılaştırmalı bilgi verilir. Ancak, TFRS 7'nin gerektirdiği açıklamaların TFRS 9 kapsamındaki varlıklarla ilgili olması halinde, söz konusu karşılaştırmalı bilginin TFRS 7 veya TFRS 9 ile uyumlu olması zorunlu değildir. Anılan durumda "TFRS'lere geçiş tarihi"ne yapılan atıflar sadece TFRS 9 ve TFRS 7'nin uygulanması açısından ilk TFRS raporlama döneminin başlangıcını ifade eder.
- E2. TFRS'lere geçişin ilk yılında TFRS 7 ve TFRS 9 ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunumunun tercih edilmesi durumunda:
- (a) TFRS 9 kapsamındaki varlıklara ilişkin karşılaştırmalı bilgi için, TMS 39 ve TFRS 9'da yer alan hükümler yerine önceki muhasebe ilkelerinde yer alan muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri uygulanır.
- (b) Söz konusu durum, ilgili bilgiyi hazırlamak için kullanılan esas ile birlikte açıklanır.
- (c) Karşılaştırmalı dönemin raporlama tarihindeki finansal durum tablosu (bilânço) (başka bir deyişle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren finansal durum tablosu (bilânço)) ile ilk TFRS raporlama döneminin (başka bir deyişle, TFRS 9 ve TFRS 7 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönemin) başlangıcında hazırlanan finansal durum tablosu (bilânço) arasındaki düzeltmeler, muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler gibi ele alınır ve TMS 8'in 28(a)–(e) ve (f)(i) Paragraflarında öngörülen açıklamalar yapılır. 28(f)(i) Paragrafı sadece karşılaştırmalı dönemin raporlama tarihindeki finansal durum tablosunda (bilânçosunda) sunulan tutara uygulanır.
- (d) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarında yetersiz kalması durumunda, ek açıklamaların yapılması amacıyla TMS 1'in 17(c) Paragrafı uygulanır.

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 1'in D19D Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

#### **Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından yeniden ifade edilmesi zorunluluğundan muafiyet**

- E1. (a) 1 Ocak 2012'den önce başlayan yıllık dönemler için TFRS'lerin kabul edilmesi ve (b) TFRS 9'un uygulanması durumunda, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda en az bir yıllık karşılaştırmalı bilgi verilir. Ancak, "TFRS 7 Finansal Araçlar: Sunum" Standardının gerektirdiği açıklamaların TFRS 9 kapsamındaki varlıklarla ilgili olması halinde, söz konusu karşılaştırmalı bilginin TFRS 7 veya TFRS 9 ile uyumlu olması zorunlu değildir. Anılan durumda "TFRS'lere geçiş tarihi"ne yapılan atıflar sadece TFRS 9 ve TFRS 7'nin uygulanması açısından ilk TFRS raporlama döneminin başlangıcını ifade eder.
- E2. TFRS'lere geçişin ilk yılında TFRS 7 ve TFRS 9 ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunumunun tercih edilmesi durumunda:
- (a) TFRS 9 kapsamındaki varlıklara ilişkin karşılaştırmalı bilgi için, TFRS 9'da yer alan hükümler yerine önceki muhasebe ilkelerinde yer alan muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri uygulanır.

- (b) Söz konusu durum, ilgili bilgiyi hazırlamak için kullanılan esas ile birlikte açıklanır.
- (c) Karşılaştırmalı dönemin raporlama tarihindeki finansal durum tablosu (bilânço) (başka bir deyişle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren finansal durum tablosu) ile ilk TFRS raporlama döneminin (başka bir deyişle, TFRS 9 ve TFRS 7 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönemin) başlangıcında hazırlanan finansal durum tablosu arasındaki düzeltmeler, muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler gibi ele alınır ve TMS 8'in 28(a)–(e) ve (f)(i) Paragraflarında öngörülen açıklamalar yapılır. 28(f)(i) Paragrafı sadece karşılaştırmalı dönemin raporlama tarihindeki finansal durum tablosunda sunulan tutara uygulanır.
- (d) TFRS'lerde yer alan özellikli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarında yetersiz kalması durumunda, ek açıklamaların yapılması amacıyla TMS 1'in 17(c) Paragrafı uygulanır.

### **Finansal Araçlara İlişkin Açıklamalar**

- E3. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 7'nin 44G Paragrafında yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir.\*

---

\* Geriye dönük düzenlemeler yapılırken geçen sürede yaşanan olaylar neticesinde elde edilen bilgilerin kullanılması ihtimalinin önlenmesi ve hâlihazırda TFRS'lere göre finansal tablo hazırlayanlarla karşılaştırıldığında ilk uygulayıcıların dezavantajlı konuma düşmemelerinin sağlanması amacıyla, TFRS 7'de Mayıs 2009'da yapılan değişikliklerde yer alan ve mevcut durumda TFRS'ler uyarınca finansal tablo hazırlayan işletmeler için geçerli olan geçiş hükümlerinin ilk uygulayıcılar tarafından da kullanılmasına izin verilmiştir.