

Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan:

**Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin
Türkiye Finansal Raporlama Standardı
(TFRS 1)
Hakkında Tebliğ
Sıra No: 146**

Amaç

MADDE 1 — Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin 1 no’lu Ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 — Bu Tebliğin kapsamı, bu Tebliğin 1 no’lu Ekinde yer alan “TFRS 1” metninde belirlenmiştir.

Hukuki dayanak

MADDE 3 — Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 — Bu Tebliğde geçen;

(a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,

(b) TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,

(c) TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,

(d)Yorum: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metni,
ifade eder.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

MADDE 5 — Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 1’in uygulanmasıyla, 31/3/2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğ ve Tebliğ eki “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı yürürlükten kalkar.

Yürürlük

MADDE 6 — Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı, 30/6/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler, bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 1 Standardını 1/7/2009 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler.

Yürütme

MADDE 7 — Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

EK 1

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 (*muhasabe 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 hükümlerininkonusuna 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 birbiriyle 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 itibariyle kapanışıdır). A İşletmesi, 31 Aralık 20X4 de dahil olmak üzere, her yıl 31 Aralık itibariyle 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 itibariyle 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) 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 (muhasabe 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 muhasabe 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 muhasabe 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 muhasabe 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 muhasabe ilkelerinin gerektirmediği ancak TFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminlerde bulunması gerekebilir. Yapılan tahminler, TMS 10 ile uyumlu olunması açısından, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut koşulları yansıtır. Bu çerçevede, TFRS'lere geçiş tarihindeki piyasa fiyatlarına, faiz oranlarına veya kur değişim oranlarına ilişkin tahminler, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.
17. 14–16 ncı Paragraflar, TFRS açılış finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) uygulanır. Söz konusu Paragraflar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir. Bu durumda, ilgili Paragraflarda TFRS'lere geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırmalı dönemin sonuna ilişkin olarak yapılmış sayılır.

Diğer TFRS'lerden kaynaklanan muafiyetler

18. İşletmeler, C-E Eklerinde yer alan muafiyetlerden bir veya birkaçını kullanmayı seçebilirler. Söz konusu muafiyetlerin kıyas yoluyla diğer kalemlere uygulanması mümkün değildir.
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 itibarıyla 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 (*bilançoya*), 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, işletmelerin TFRS'leri ilk kez uygulamalarından kaynaklanan muhasebe politikası değişikliklerini düzenlemez. Bu nedenle, TMS 8 uyarınca muhasebe politikalarındaki değişikliklere ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar için geçerli değildir.
28. Geçmiş dönemlerde finansal tablo sunmamış olan işletmeler, TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarında bu hususu kamuoyuna açıklar.

Finansal varlık veya finansal borçların sınıflanması

29. 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.

Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değerin 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 değerin kullanılması durumunda (bakınız: D5 ve D7 Paragrafları), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS açılış finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) sözü edilen her bir kalemi için aşağıdaki bilgiler kamuoyuna açıklanır:

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

Bağlı ortaklıklardaki, 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 (*bilânçosunda*) 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.

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 itibariyle 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.
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 13 üncü ve B7 Paragrafı 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.

TFRS 1’in (2006 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması

40. “-”

Ek A

Terimlere ilişkin açıklamalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

TFRS'lere geçiş tarihi	TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başlangıcı.
Tahmini maliyet	Belirli bir tarihteki maliyet veya 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.
Gerçeğe uygun değer	Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar.
TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar	<i>Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın</i> (TFRS'lerin) ilk kez uygulandığı, TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği ilk yıllık finansal tablolar.
İlk TFRS raporlama dönemi	TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı son raporlama dönemi.
TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme	TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloları sunan işletme.

***Türkiye Finansal
Raporlama Standartları***

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
tarafından uyarlanan Standart ve Yorumlar.
Bunlar aşağıda yer alan düzenlemeleri içerir:

- (a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları*
- (b) Türkiye Muhasebe Standartları*
- (c) TFRS ve TMS Yorumları*

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

TFRS'lere geçiş tarihindeki finansal durum
tablosu (*bilançosu*).

***TFRS'lere geçmeden
önceki muhasebe ilkeleri***

TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin,
TFRS'leri uygulamadan hemen önce uygulamakta
olduğu muhasebe ilkeleri.

Ek B

Diğer TFRS'lerin geriye dönük uygulamalarına ilişkin istisnalar

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

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

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

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, 1 Ocak 2004 tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemler için geleceğe dönük olarak uygular. Başka bir deyişle, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, 1 Ocak 2004 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).

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 kalmaksızın, TMS 39'un seçilmiş bir tarihten itibaren geriye dönük olarak uygulanması mümkündür.

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.
- 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 korunan 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 korunan kalem 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 korunan 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*)

- 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:
- (a) İlgili 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,
 - (b) 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

- (c) 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.

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.

- 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.
- 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, edinilen işletmenin konsolide finansal durum tablosuna (*bilançosuna*) yansıtılmayan ve TFRS'lere göre edinilen işletmenin bireysel finansal durum tablosuna (*bilançoda*) yansıtılma kriterlerini de taşımayan varlık (şerefiye dahil) ve borçlar (bakınız: C4 (f)–(i)).

Anılan işlemler sonucunda ortaya çıkan değişimler, daha önce şerefiye içinde değerlendirilen bir maddi olmayan duran varlığa yönelik işlemlerden kaynaklanmadıkça, dağıtılmamış kârlar hesabında (veya uygunsa başka bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilir (bakınız: C4 (g) (i)).

- (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.¹
- (d) TFRS'ler, bazı varlık ve borçların ilk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlerinin, gerçeğe uygun değer gibi, bunların orijinal maliyetlerini esas almayan yöntemlerle ölçümünü gerektirir. Söz konusu varlık ve borçlar, geçmiş bir tarihte gerçekleşen işletme birleşmesinde edinilmiş veya yüklenilmiş dahi olsalar, TFRS açılış finansal durum tablolarında (*bilançolarında*) bu yöntemlerle ölçülürler. Bunun sonucunda ilgili kalemlerin defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye düzeltilerek değil, birikmiş kârlar (veya uygunsa, başka bir özkaynak kalemi) düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilir.
- (e) Birleşme işleminden hemen sonra TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre kayıtlara yansıtılan, birleşme sonucunda edinilen varlık ve borçların defter değerleri, TFRS'lere göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki tahmini maliyetleri olarak dikkate alınır. Eğer TFRS'ler bu varlık ve borçların ileriki tarihlerde maliyet esasına göre ölçümünü öngörüyorsa, söz konusu tahmini maliyet, işletme birleşmesi tarihinden itibaren, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturur.

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

- (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 aktifleştirmediyse, 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 muhasebeleştirmediyse, 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 bağı 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 bağı 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 bağı ortaklık olarak kabul edilmemiş veya ana ortaklık konsolide finansal tablo düzenlenmemiş olabilir). Bu durumda, TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, bağı ortaklığın varlık ve borçlarının defter değerlerini, TFRS'lere göre ilgili bağı 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 bağı ortaklık yatırımının maliyeti.

(k) Kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) ve ertelenmiş verginin ölçümü, diğer varlık ve borçların ölçümüne bağıdır. 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 olarak gerçeğe uygun değerler veya yeniden değerlendirme neticesinde ortaya çıkan tutarın kullanılması (D5-D8 Paragrafları),
- (d) Kiralama işlemleri (D9 Paragrafı),
- (e) Çalışanlara sağlanan faydalar (D10 ve D11 Paragrafları),
- (f) Birikimli çevrim farkları (D12 ve D13 Paragrafları),
- (g) Bağlı ortaklıklardaki, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ve iştiraklerdeki yatırımlar (D14 ve D15 Paragrafları),
- (h) Bağlı ortaklıklara, iştiraklere ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar (D16 ve D17 Paragrafları),
- (i) Bileşik finansal araçlar (D18 Paragrafı),
- (j) Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların sınıflanması (D19 Paragrafı),
- (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 yükümlülükler (D21 Paragrafı),
- (m) TFRS Yorum 12'ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar (D22 Paragrafı) ve
- (n) Borçlanma maliyetleri (D23 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 veriliş 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 olarak gerçeğe uygun değerın veya yeniden değerlendirilmesinde ortaya çıkan tutarın kullanılması

- 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 değerlendirilmesindeki tahmini maliyeti olarak belirleyebilir. Bunun için, söz konusu tutarın, ilgili varlığın yeniden değerlendirilmesindeki;
- (a) Gerçeğe uygun değeri veya
 - (b) TFRS'lere göre hesaplanan maliyeti ya da amorti edilmiş maliyeti (ilgili maliyetler, örneğin genel veya özel fiyat endeksleri kullanılmak suretiyle düzeltilerek)
- ile açık bir benzerlik taşıması gerekmektedir.
- D7. D5 ve D6 Paragraflarında yer alan seçenekler,
- (a) İşletmenin "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardında yer alan maliyet yöntemiyle muhasebeleştirildiği yatırım amaçlı gayrimenkuller ve
 - (b) TMS 38'de yer alan;
 - (i) Muhasebeleştirme (orijinal maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi dahil) ve
 - (ii) Yeniden değerlendirme (aktif bir piyasanın var olması dahil)kriterlerini karşılayan maddi olmayan duran varlıklar için de aynen geçerlidir.

Bu seçenekler diğer varlık ve borçlar için kullanılamaz.

- D8. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, varlık ve borç kalemlerini özelleştirme veya hisse senetlerinin halka ilk arzı gibi özel bir sebeple belirli

bir tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçmek suretiyle, söz konusu kalemlerin tamamı veya bazıları için TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde tahmini bir maliyet belirlemiş olabilir. Bu şekilde bir olayın meydana gelmesi sebebiyle yapılan gerçeğe uygun değer ölçümleri, söz konusu ölçümün gerçekleştirildiği tarihte TFRS'ler çerçevesinde belirlenen tahmini maliyet olarak kullanılabilir.

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.

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 hükmünden faydalanması durumunda;

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

Bağlı ortaklıklardaki, 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.

D15. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmelerin bu tür bir yatırımı D14 Paragrafi 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 itibarıyla, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklıktaki, müştereken kontrol edilen işletmedeki ve iştiraktaki yatırımını tahmini maliyet değeri üzerinden ölçmeyi tercih eden işletmeler, b(i) ya da b(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 itibarıyla ilgili borç kaleminin ortadan kalkmış olduğu durumlarda, söz konusu ayrımı yapmaları gerekmez.

Önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların sınıflanması

- 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 itibarıyla satılmaya hazır sınıflanması 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.

Finansal varlık veya borçların ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü

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,

- (a) 25 Ekim 2002 ve sonrasında gerçekleşen işlemlere veya
(b) 1 Ocak 2004 ve sonrasında gerçekleşen işlemlere

uygulayabilir.

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

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

- (a) İlgili yükümlülük, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla TMS 37 çerçevesinde ölçülür,
(b) Yükümlülüğün TFRS Yorum 1 kapsamında olması durumunda, söz konusu yükümlülüğün ilk olarak ortaya çıktığı tarih itibarıyla varlığın maliyetine dahil edilmesi gereken olan

tutarı tahmin edilir. Bu tahmin, ilgili yükümlülük için anılan dönemde uygulanacak olan riske göre düzeltilmiş tarihi iskonto oran(lar)ına yönelik en iyi tahminler kullanılmak suretiyle, yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihinden ilk olarak ortaya çıktığı tarihe kadar iskonto edilmesi yoluyla yapılır.

- (c) 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.

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 Temmuz 2009 tarihine veya bu tarihten sonra olmak kaydıyla TFRS'lere geçiş tarihine yapılmış sayılır.

Ek E

TFRS'lerden kısa vadeli muafiyetler

Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

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