

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

TFRS 7 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALARA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 7) HAKKINDA TEBLİĞ SIRA NO: 42'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 90)

MADDE 1 – 30/1/2007 tarih ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ Sıra No: 42’nin eki EK-1’de yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının;

a) 2, 3, 4 ve 5 inci paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve 5 inci paragraftan sonra gelmek üzere 5A paragrafı eklenmiştir.

“2. Bu TFRS’de yer alan ilkeler, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar’da yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınması, ölçümü ve sunumuna ilişkin ilkeleri tamamlar.

Kapsam

3. Bu Standart tüm işletmeler tarafından, aşağıdakiler hariç tüm finansal araçlara uygulanır:

(a) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar veya TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar’a göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylar. Ancak, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28, bağlı ortaklıktaki, iştirakteki veya iş ortaklığındaki payların TFRS 9 uygulanarak muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu durumda işletmeler, bu Standarttaki hükümleri, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen yatırımlar için ise TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü’nde yer alan hükümleri uygular. İşletmeler ayrıca, TMS 32’de yer alan özkaynak aracı tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkili olan tüm türev ürünlere bu Standardı uygular.

(b) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar’a göre, çalışanlara sağlanan fayda planlarındaki işveren hak ve mükellefiyetleri.

(c) [Silinmiştir].

(d) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri’nde tanımlanan sigorta sözleşmeleri. Ancak, TFRS 9’un sigorta sözleşmelerindeki saklı türev ürünlerin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini gerektirdiği durumlarda, bu türev ürünlere bu Standart uygulanır. Ayrıca ihraççının, finansal garanti sözleşmelerinin finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde TFRS 9’u uygulaması durumunda, bu sözleşmelere bu Standart uygulanır. Ancak ihraççının, TFRS 4’ün 4(d) paragrafı uyarınca, bu sözleşmelerin finansal tablolara alınmasında ve ölçümünde TFRS 4’ü uygulamayı seçmesi durumunda bu sözleşmelere TFRS 4 uygulanır.

(e) TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler’in uygulandığı hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamındaki finansal araçlar, sözleşmeler ve mükellefiyetler (TFRS 9 kapsamında olan ve bu TFRS’nin uygulandığı sözleşmeler hariç).

(f) TMS 32’nin 16A-16B veya 16C-16D paragrafları uyarınca özkaynak aracı olarak sınıflandırılması gereken araçlar.

4. Bu TFRS, finansal tablolara alınmış veya alınmamış finansal araçlara uygulanır. Finansal tablolara alınmış finansal araçlar, TFRS 9 kapsamındaki finansal varlık ve yükümlülükleri içerir. Finansal tablolara alınmamış finansal araçlar ise, TFRS 9 kapsamı dışında olmasına rağmen, bu TFRS kapsamında olan bazı finansal araçları içerir.

5. Bu TFRS, TFRS 9 kapsamındaki finansal olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin sözleşmelere uygulanır.

5A. 35A–35N paragraflarındaki kredi riskinin açıklanmasına ilişkin hükümler, değer düşüklüğü kazanç veya kayıplarının finansal tablolara alınması amacıyla, TFRS 15’in TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini öngördüğü haklara uygulanır. Bu paragraflarda finansal varlıklara veya finansal araçlara yapılan atıflar aksi belirtilmedikçe bu hakları da içerir.”

b) 8 ve 9 uncu paragrafları ile 9 uncu paragraftan önceki başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“8. TFRS 9’da belirlenen aşağıdaki sınıflardan her birine ilişkin defter değeri, finansal durum tablosu veya dipnotlarda açıklanır:

(a) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar; (i) TFRS 9’un 6.7.1 paragrafı uyarınca ilk defa finansal tablolara alınırken veya sonraki dönemlerde bu şekilde tanımlananlar ile (ii) TFRS 9 uyarınca zorunlu olarak gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarar yansıtılarak ölçülenler ayrı ayrı gösterilmek suretiyle.

(b)–(d) [Silinmiştir].

(e) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler; (i) TFRS 9'un 6.7.1 paragrafi uyarınca ilk defa finansal tablolara alınırken veya sonraki dönemlerde bu şekilde tanımlananlar ile (ii) TFRS 9'da yer alan ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayanlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle.

(f) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar.

(g) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal yükümlülükler.

(h) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar; (i) TFRS 9'un 4.1.2A paragrafi uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar ile (ii) TFRS 9'un 5.7.5 paragrafi uyarınca ilk defa finansal tablolara alınırken bu şekilde tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle.

Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar veya finansal yükümlülükler

9. Normal şartlarda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecek olan bir finansal varlığın (veya finansal varlık grubunun), gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanması durumunda aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla finansal varlığa (veya finansal varlık grubuna) ilişkin olarak maruz kalınan azami kredi riski tutarı (bakınız: 36(a) paragrafi).

(b) Maruz kalınan azami kredi riski tutarının herhangi bir kredi türevi veya benzeri bir araçla azaltılabilecek kısmı (bakınız: 36(b) paragrafi).

(c) Aşağıdakilerden biriyle tespit edilen, finansal varlığın (veya finansal varlık grubunun) gerçeğe uygun değerinde dönem içinde ve toplamda meydana gelen ve finansal varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişikliğin tutarı:

(i) Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve piyasa riskine yol açan piyasa şartlarındaki değişikliklerle ilişkilendirilemeyen değişim tutarı olarak veya

(ii) Bir varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve ilgili varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimi daha doğru bir şekilde yansıttığı düşünülen alternatif bir yöntem aracılığıyla.

Piyasa riskine yol açan piyasa şartlarındaki değişiklikler; gözlemlenen (gösterge) faiz oranı, mal fiyatı, döviz kuru veya fiyat ya da oran endeksindeki değişiklikleri içerir.

(d) İlgili herhangi bir kredi türevi veya benzeri bir aracın gerçeğe uygun değerinde dönem içinde meydana gelen değişim tutarı ile finansal varlığın tanımlandığı tarihten bu yana söz konusu türev ürün veya aracın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen toplam değişim tutarı.”

c) 10 uncu paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan sonra gelmek üzere 10A paragrafi eklenmiştir.

“10. Bir finansal yükümlülüğün, TFRS 9'un 4.2.2 paragrafi uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanması durumunda ve söz konusu yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerin diğer kapsamlı gelirdeki etkilerinin sunulması gerektiğinde (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 paragrafi) aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve finansal yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimin toplam tutarı (TFRS 9'un B5.7.13–B5.7.20 paragrafları söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkilerinin belirlenmesine ilişkin rehberlik sağlar).

(b) Finansal yükümlülüğün defter değeri ile işletmenin sözleşme hükümlerine göre vade sonunda hamiline ödemek zorunda olduğu tutar arasındaki fark.

(c) Transferlerin nedenleriyle birlikte, dönem boyunca özkaynaktaki toplam kazanç veya kayıplara ilişkin transferler.

(d) Yükümlülüğün dönem içinde finansal tablo dışı bırakılması durumunda, (varsa) finansal tablo dışı bırakma sırasında gerçekleşen ve diğer kapsamlı gelirden sunulan tutar.

10A. Bir finansal yükümlülüğün, TFRS 9'un 4.2.2 paragrafi uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanması durumunda ve söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen tüm değişimlerin (söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkileri dâhil) kâr veya zararda sunulması gerektiğinde (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 ve 5.7.8 paragrafları) aşağıdaki hususlar açıklanır:

(a) Finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve finansal varlığın kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişimin dönem içerisinde gerçekleşen tutarı ve toplam tutarı (TFRS 9'un B5.7.13–B5.7.20 paragrafları söz konusu yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerin etkilerinin belirlenmesine ilişkin rehberlik sağlar).

(b) Finansal yükümlülüğün defter değeri ile işletmenin sözleşme hükümlerine göre vade sonunda hamiline ödemek zorunda olduğu tutar arasındaki fark.”

ç) 11, 11A ve 11B paragrafları ile 11A paragrafından önce gelen başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“11. İşletme aynı zamanda aşağıdakileri açıklar:

(a) 9(c), 10(a) ve 10A(a) paragrafları ile TFRS 9'un 5.7.7(a) paragrafında yer alan hükümlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılan yöntemlere ilişkin (kullanılan yöntemin neden uygun yöntem olduğu da dâhil) ayrıntılı bir tanımlama.

(b) İşletmenin, 9(c), 10(a) veya 10A(a) paragrafları ya da TFRS 9'un 5.7.7(a) paragrafında yer alan hükümlerin yerine getirilmesi amacıyla finansal durum tablosunda ya da dipnotlarda yaptığı açıklamanın, ilgili finansal varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve bu kalemlerin kredi riskindeki değişikliklerle ilişkilendirilebilen

değişimi doğru olarak göstermediğine inanması durumunda, bu sonuca ulaşmasındaki sebepler ve ilgili olduğunu düşündüğü etkenler.

(c) Yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerin etkilerinin diğer kapsamlı gelirden sunulmasının, kâr veya zararda bir muhasebe uyumsuzluğu yaratıp yaratmadığının ya da muhasebe uyumsuzluğunu artırıp artırmadığının belirlenmesinde kullanılan yöntem ya da yöntemlere ilişkin ayrıntılı bir tanımlama (bakınız: TFRS 9'un 5.7.7 ve 5.7.8 paragrafları). Bir yükümlülüğün kredi riskindeki değişikliklerin etkilerinin kâr veya zararda sunulmasının zorunlu olması durumunda (bakınız: TFRS 9'un 5.7.8 paragrafı), söz konusu açıklama TFRS 9'un B5.7.6 paragrafında belirtilen ekonomik ilişkinin ayrıntılı bir tanımını içermelidir.

Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar

11A. TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca izin verilen şekilde, özkaynak araçlarına yapılan yatırımların, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanması durumunda, aşağıdakiler açıklanır:

(a) Özkaynak araçlarına yapılan hangi yatırımların, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanmış olduğu.

(b) Söz konusu alternatif sunum seçeneğinin kullanım nedenleri.

(c) Bu tür yatırımların her birinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri.

(d) Raporlama döneminde finansal tablo dışı bırakılan yatırımlara ilişkin olanlar ile raporlama dönemi sonunda elde tutulanlara ilişkin olanlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, dönem içinde finansal tablolara alınmış temettü tutarı.

(e) Transferlerin nedenleriyle birlikte, dönem boyunca özkaynaktaki toplam kazanç veya kayıplara ilişkin transferler.

11B. Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak araçlarına yapılan yatırımların finansal tablo dışı bırakılması durumunda, aşağıdakiler açıklanır:

(a) Yatırımların elden çıkarılmasının gerekçeleri.

(b) Yatırımların finansal tablo dışı bırakılma tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

(c) Elden çıkarma sonucu oluşan toplam kazanç veya kayıp.”

(d) 12, 12A, 12B, 12C ve 12D paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“12–12A. [Silinmiştir]

12B. İşletme, herhangi bir finansal varlığı TFRS 9'un 4.4.1 paragrafı uyarınca cari veya önceki raporlama dönemlerinde yeniden sınıflandırır, bu durumu açıklar. Böyle her bir durum için işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Yeniden sınıflandırma tarihi.

(b) İş modelindeki değişime ilişkin detaylı bir açıklama ve bunun işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisine ilişkin niteliksel bir tanımlama.

(c) Her bir sınıf içinde yeniden sınıflandırılan ve her bir sınıftan başka bir sınıfa aktararak yeniden sınıflandırılan tutar.

12C. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması sonucunda, TFRS 9'un 4.4.1 paragrafı uyarınca itfa edilmiş maliyeti üzerinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda, söz konusu finansal varlık finansal tablo dışı bırakılıncaya kadar, yeniden sınıflandırmayı takip eden her bir raporlama dönemi için aşağıdakiler açıklanır:

(a) Yeniden sınıflandırma tarihinde belirlenmiş olan etkin faiz oranı ve

(b) Finansal tablolara alınan faiz geliri.

12D. Son raporlama tarihinden itibaren, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması sonucunda, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmeye başlanması veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması sonucunda, itfa edilmiş maliyeti üzerinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmeye başlanması durumunda aşağıdakiler açıklanır:

(a) Finansal varlıkların raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri ve

(b) Finansal varlıklar yeniden sınıflandırılmamış olsaydı, raporlama dönemi boyunca kâr veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınacak olan gerçeğe uygun değer kazanç veya kaybı.”

(e) 14 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“14. İşletme aşağıdakileri açıklar:

(a) TFRS 9'un 3.2.23(a) paragrafı uyarınca yeniden sınıflandırılmış olan tutarlar da dâhil olmak üzere, işletmenin yükümlülükleri veya şarta bağlı yükümlülükleri için teminat olarak verdiği finansal varlıkların defter değeri ve

(b) Verilen teminata ilişkin durum ve şartlar.”

(f) 16 ncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki 16A paragrafı eklenmiştir.

“16. [Silinmiştir]

16A. TFRS 9'un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların defter değerinden, zarar karşılığı indirilerek bu varlıkların defter değeri azaltılamaz ve işletme bu zarar

karşılığını, finansal varlığın defter değerinden bir indirim olarak finansal durum tablosunda ayrı olarak sunmaz. Ancak işletme, bu zarar karşılığını finansal tablo dipnotlarında açıklar.”

g) 20 ve 20A paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“20. İşletme aşağıdaki gelir, gider, kazanç veya kayıp kalemlerini kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda açıklar:

(a) Aşağıdakilerden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar:

(i) TFRS 9’un 6.7.1 paragrafı uyarınca ilk defa finansal tablolara alınırken veya sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanmış finansal varlık veya yükümlülükler ile TFRS 9 uyarınca zorunlu olarak gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık veya yükümlülüklerden kaynaklananlar (TFRS 9 uyarınca ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan finansal yükümlülükler) ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık veya yükümlülükler. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülükler için diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya kayıp tutarı ile kâr veya zarara yansıtılan kazanç veya kayıp tutarı ayrı olarak gösterilir.

(ii)–(iv) [Silinmiştir]

(v) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal yükümlülükler.

(vi) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar.

(vii) TFRS 9’un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar.

(viii) Dönem boyunca birikmiş diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınmış kazanç veya kayıp tutarları ile finansal tablo dışı bırakma sırasında diğer kapsamlı gelirden çıkarılarak, dönem kâr veya zararında yeniden sınıflandırılan tutarlar ayrı ayrı gösterilmek suretiyle, TFRS 9’un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar.

(b) İtfa edilmiş maliyetinden veya TFRS 9’un 4.1.2A paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen (bu tutarlar ayrı olarak gösterilir) finansal varlıklara veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmeyen finansal yükümlülüklerle ilişkin (etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan) toplam faiz geliri ve toplam faiz gideri.

(c) Etkin faiz oranı belirlenirken dahil edilen tutarların dışında kalan ve aşağıdakilerden kaynaklanan ücret gelir ve giderleri:

(i) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya yükümlülükler ve

(ii) Varlıkların bireyler, vakıflar, emeklilik fayda plânları ve diğer kurumlar adına saklanması veya yatırım olarak değerlendirilmesi sonucunu doğuran emanet ve diğer saklama faaliyetleri.

(d) [Silinmiştir]

(e) [Silinmiştir]

20A. İşletme, itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan ve kapsamlı gelir tablosuna yansıtılan kazanç veya kayıplara ilişkin bir analizi, bu varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıpları ayrı olarak göstermek suretiyle açıklar. Söz konusu açıklama, bu finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmalarının nedenlerini de içerir.”

ğ) 21 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki başlık ile 21A, 21B, 21C ve 21D paragrafları eklenmiştir.

“Korunma muhasebesi

21A. İşletme, korunma sağladığı ve bunun için korunma muhasebesi uygulamayı seçtiği riskler için 21B–24F paragraflarında yer alan açıklama hükümlerini uygular. Korunma muhasebesine ilişkin açıklamalar aşağıdakiler hakkında bilgi sağlar:

(a) İşletmenin risk yönetim stratejisi ve bu stratejinin riski yönetmek için nasıl uygulandığı,

(b) İşletmenin korunma faaliyetlerinin, gelecekte sağlanacak nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkileyebileceği ve

(c) Korunma muhasebesinin, işletmenin finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu üzerinde yaptığı etki.

21B. İşletme gerekli açıklamaları, tek bir dipnotta veya finansal tablolarında ayrı bir bölümde sunabilir. Bununla birlikte, bilginin finansal tablolardan, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarıyla aynı şart ve zamanlarda ulaşabildiği yönetim görüşü veya risk raporu gibi diğer bazı belgelere çapraz referans yoluyla dahil edilmesi şartıyla, işletmenin daha önce başka bir yerde sunulan bilgiyi tekrar etmesine gerek yoktur. Çapraz referans yoluyla dahil edilen bilgiler olmadan finansal tablolar eksik sayılır.

21C. 22A–24F paragraflarının, işletmenin açıklanan bilgileri risk kategorilerine göre ayırmasını zorunlu kılması durumunda işletme, korunma sağlamayı amaçladığı ve bunun için korunma muhasebesi uygulayacağı riskleri dikkate alarak her bir risk kategorisini belirler. İşletme risk kategorilerini, korunma muhasebesine ilişkin bütün açıklamalar için tutarlı olarak belirler.

21D. 21A paragrafındaki amaçların karşılanması için işletme (aşağıda aksi belirtilmedikçe), hangi detayda açıklama yapılacağına, açıklama hükümlerinin farklı alanlarına ne ölçüde vurgu yapılacağına, uygun toplulaştırma ve ayrıştırma

seviyesine ve finansal tablo kullanıcılarının açıklanan sayısal bilgileri değerlendirmek için ilâve açıklamalara ihtiyaç duyup duymayacağına karar verir. Bununla birlikte işletme, bu TFRS'deki ve TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü'ndeki ilgili bilgilere ilişkin açıklama hükümleri için kullanılan toplulaştırma ve ayrıştırma seviyesiyle aynı seviyeyi kullanır."

h) 22 nci paragrafı ile bu paragraftan önceki başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve 22 nci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki 22A, 22B ve 22C paragrafları eklenmiştir.

"Risk yönetim stratejisi

22. [Silinmiştir]

22A. İşletme, korunma sağlamaya karar verdiği ve bunun için korunma muhasebesi uyguladığı risklere ilişkin her bir risk kategorisi için risk yönetim stratejisini açıklar. Bu açıklama finansal tablo kullanıcılarının (örnek olarak) aşağıdakileri değerlendirmelerine imkân sağlar:

(a) Her bir riskin nasıl ortaya çıktığı.

(b) İşletmenin her bir riski nasıl yönettiği. Bu husus, işletmenin bütün risklere ilişkin olarak bir kalemin tamamı için mi yoksa bir kalemin risk bileşeni (veya bileşenleri) için mi korunma sağladığını ve bunun nedenini içerir.

(c) İşletmenin yönettiği risklerin kapsamı.

22B. 22A paragrafındaki hükümlerin karşılanması için bilgiler (bunlarla sınırlı olmamak üzere) aşağıdakilere ilişkin açıklamaları içerir:

(a) Riskten korunmak için kullanılan korunma araçları (ve bunların nasıl kullanıldıkları),

(b) Korunma etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla korunan kalem ve korunma aracı arasındaki ekonomik ilişkinin nasıl belirlendiği ve

(c) Korunma oranının nasıl belirlendiği ve korunma etkinsizliğinin kaynakları.

22C. Belirli bir risk bileşeninin korunan kalem olarak tanımlanması durumunda (bakınız: TFRS 9'un 6.3.7 paragrafı) işletme, 22A ve 22B paragrafları tarafından zorunlu kılınan açıklamalara ilâve olarak, aşağıdakiler hakkında nitel veya nicel bilgileri sunar:

(a) İşletmenin, korunan kalem olarak tanımlanan risk bileşenini nasıl belirlediği (risk bileşeni ve ilgili kalemin tamamı arasındaki ilişkinin niteliğine ilişkin açıklama da dâhil) ve

(b) Risk bileşeninin, ilgili kalemin tamamıyla nasıl bir ilişki içinde olduğu (örneğin; tanımlanan risk bileşeni geçmişte, kalemin tamamının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimin ortalama yüzde 80'ini karşılamıştır)."

i) 23 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan önce gelmek üzere aşağıdaki başlık ile bu paragraftan sonra gelmek üzere 23A, 23B, 23C, 23D, 23E ve 23F paragrafları eklenmiştir.

"Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği

23. [Silinmiştir]

23A. 23C paragrafı uyarınca muafiyet getirilmediği sürece işletme, finansal tablo kullanıcılarının korunma araçlarının durum ve şartlarını ve bu araçların, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkilediğini değerlendirmelerini sağlayacak sayısal bilgileri risk kategorileri itibarıyla açıklar.

23B. 23A paragrafındaki hükümleri karşılamak için işletme, aşağıdaki açıklamalara ilişkin ayrıntılı bilgi sunar:

(a) Korunma aracının nominal tutarının zamanlamasına ilişkin bir profil ve

(b) Mümkün olması durumunda, korunma aracının ortalama fiyatı veya oranı (örneğin işlem fiyatı veya forward fiyatı).

23C. Korunma aracının ve korunan kalemin sürekli değişmesi nedeniyle korunma ilişkisinin sürekli yenilenmesi (ilişkiye son verilmesi ve yeniden başlanması) durumunda (diğer bir ifadeyle işletmenin, TFRS 9'un B6.5.24(b) paragrafındaki örnekte belirtildiği gibi, riskin ve riskin yönetilmesinde kullanılan korunma aracının uzun süre aynı kalmadığı dinamik bir süreç kullanması durumunda), işletme:

(a) 23A ve 23B paragraflarında belirtilen açıklamaların yapılmasından muafır.

(b) Aşağıdakileri açıklar:

(i) Söz konusu korunma ilişkileriyle ilgili nihai risk yönetim stratejisinin ne olduğu hakkında bilgiler,

(ii) Korunma muhasebesi uygulayarak ve söz konusu korunma ilişkilerini tanımlayarak, risk yönetim stratejisini nasıl yansıttığına ilişkin bir açıklama ve

(iii) İşletmenin korunma ilişkisiyle ilgili sürecinin bir parçası olarak, söz konusu korunma ilişkisine ne sıklıkla son verildiği ve yeniden başlandığına dair bir gösterge.

23D. İşletme risk kategorileri itibarıyla, korunma ilişkisi boyunca bu ilişkiyi etkilemesi beklenen korunma etkinsizliğinin kaynakları hakkında bir açıklama yapar.

23E. Bir korunma ilişkisinde korunma işleminin etkinsizliğine ilişkin diğer kaynakların ortaya çıkması durumunda işletme, risk kategorileri itibarıyla bu kaynakları açıklar ve ortaya çıkan korunma etkinsizliğini tanımlar.

23F. Nakit akış değişkenliğinden korunma işlemi söz konusu olduğunda işletme, önceki dönemde korunma muhasebesinin uygulandığı ancak artık gerçekleşmesi beklenmeyen tahmini işlemler hakkında açıklama yapar."

i) 24 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu paragraftan önce gelmek üzere aşağıdaki başlık ile bu paragraftan sonra gelmek üzere 24A, 24B, 24C, 24D, 24E, 24F ve 24G paragrafları ve ilgili başlıklar eklenmiştir.

"Korunma muhasebesinin finansal durum ve performans üzerindeki etkileri

24. [Silinmiştir]

24A. İşletme, her bir korunma işlemi türü için (gerçeğe uygun değer değişiminden korunma, nakit akış değişkenliğinden korunma veya yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma), korunma aracı olarak tanımlanan kalemlere ilişkin aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:

- (a) Korunma aracının defter değeri (finansal varlıklar, finansal yükümlülüklerden ayrı olarak gösterilir),
- (b) Finansal durum tablosundaki, korunma aracını içeren ana hesap kalemi,
- (c) İlgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişim ve
- (d) Korunma araçlarının nominal tutarı (ton veya metreküp gibi miktarlar da dâhil).

24B. İşletme, korunma işlemi türleri için, korunan kalemlere ilişkin aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:

- (a) Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemlerinde:
 - (i) Finansal tablolara alınan korunan kalemin defter değeri (varlıklar, yükümlülüklerden ayrı olarak sunulmak suretiyle),
 - (ii) Finansal tablolara alınan korunan kalemin defter değerine dâhil edilen, korunan kaleme ilişkin gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemine yönelik düzeltmelerin birikmiş tutarı (varlıklar, yükümlülüklerden ayrı olarak sunulmak suretiyle),
 - (iii) Finansal durum tablosundaki, korunan kalemi içeren ana hesap kalemi,
 - (iv) İlgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunan kalemin değerindeki değişim,

(v) TFRS 9'un 6.5.10 paragrafı uyarınca korunma işleminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar için düzeltilmesine son verilen herhangi bir korunan kalem için, gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemine yönelik düzeltmelerin birikmiş tutarının finansal durum tablosunda kalan kısmı.

(b) Nakit akış değişkenliğinden korunma ve yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde:

- (i) İlgili dönemde korunma etkinsizliğinin finansal tablolara alınması için esas teşkil eden korunan kalemin değerindeki değişim (diğer bir ifadeyle, nakit akış değişkenliğinden korunma işleminde TFRS 9'un 6.5.11(c) paragrafı uyarınca finansal tablolara alınacak korunma etkinsizliğinin belirlenmesinde kullanılan değer değişimleri),
- (ii) TFRS 9'un 6.5.11 ve 6.5.13(a) paragrafları uyarınca muhasebeleştirilen, devam eden korunma işlemlerine ilişkin nakit akış değişkenliğinden korunma fonunda ve yabancı para çevrim farkı fonundaki bakiyeler ve
- (iii) Korunma muhasebesinin artık uygulanmayacağı korunma ilişkilerine ilişkin, nakit akış değişkenliğinden korunma fonunda ve yabancı para çevrim farkı fonundaki bakiyeler.

24C. İşletme, korunma işlemi türleri için, aşağıdaki tutarları, risk kategorisi itibarıyla ayrı olarak tablo şeklinde açıklar:

(a) Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemlerinde:

(i) Kâr veya zararda (veya işletmenin TFRS 9'un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimlerini diğer kapsamlı gelirden sunmayı tercih ettiği özkaynak aracına ilişkin korunma işleminde diğer kapsamlı gelirden) finansal tablolara alınan korunma etkinsizliği - diğer bir ifadeyle korunma aracı ve korunan kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıplar arasındaki fark ve

(ii) Kapsamlı gelir tablosundaki, finansal tablolara alınan korunma etkinsizliğini içeren ana hesap kalemi.

(b) Nakit akış değişkenliğinden korunma ve yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde:

(i) Diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınan korunma işleminden kaynaklanan raporlama dönemindeki kazanç veya kayıplar,

(ii) Kâr veya zararda finansal tablolara alınan korunma etkinsizliği,

(iii) Kapsamlı gelir tablosundaki, finansal tablolara alınan korunma etkinsizliğini içeren ana hesap kalemi,

(iv) Yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak (bakınız: TMS 1) nakit akış değişkenliğinden korunma fonundan veya yabancı para çevrim farkı fonundan kâr veya zarara aktararak yeniden sınıflandırılan tutar (korunma muhasebesinin daha önce uygulandığı ancak korunmaya konu olan gelecekteki nakit akışlarının artık gerçekleşmesinin beklenmediği tutarlar ile korunan kalem kâr veya zararı etkilediği için transfer edilen tutarlar farklılaştırılarak),

(v) Kapsamlı gelir tablosundaki, yeniden sınıflandırma düzeltilmesini (bakınız: TMS 1) içeren ana hesap kalemi ve

(vi) Net pozisyonlara yönelik korunma işlemlerinde, korunma işleminden kaynaklanan ve kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir ana hesap kaleminde finansal tablolara alınan kazanç veya kayıplar (bakınız: TFRS 9'un 6.6.4 paragrafı).

24D. 23C paragrafındaki muafiyetin uygulandığı korunma ilişkileri hacminin, dönemdeki normal ilişki hacmini temsil etmemesi durumunda (diğer bir ifadeyle raporlama tarihindeki ilişki hacminin dönem boyunca gerçekleşen ilişki hacmini yansıtmaması durumunda) işletme, bu durumu ve bu hacimlerin normal hacimleri temsil etmediğine ilişkin değerlendirmesinin nedenini açıklar.

24E. TMS 1 uyarınca işletme, aşağıdaki hususlar birlikte ele alındığında;

(a) Asgari olarak, TFRS 9'un 6.5.11(d)(i) ve (d)(iii) paragrafları uyarınca muhasebeleştirilen tutarların yanı sıra, 24C(b)(i) ve (b)(iv) paragraflarındaki açıklamalara ilişkin tutarları ayırtıran,

(b) İşletmenin, bir opsiyonun zaman değerini TFRS 9'un 6.5.15 paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda, korunan kalemlerle ilgili bir korunma işlemine yönelik opsiyonların zaman değeriyle ilgili tutarlar ile korunan kalemlerle ilgili bir dönemin korunmasına yönelik opsiyonların zaman değeriyle ilgili tutarları ayırıştırır ve

(c) İşletmenin forward sözleşmelerinin forward unsurlarını ve finansal araçların döviz bazlı farkını, TFRS 9'un 6.5.16 paragrafı uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda, forward sözleşmesinin forward unsuruyla ilgili tutarlarla, korunan kalemlerle ilgili bir işlemin korunması amacıyla kullanılan finansal araçlara ilişkin döviz bazlı farkı ve forward sözleşmesinin forward unsuruyla ilgili tutarlarla, korunan kalemlerle ilgili bir dönemin korunması amacıyla kullanılan finansal araçlara ilişkin döviz bazlı farkı ayırıştırır

özkaynağın her bir bileşenine ilişkin bir mutabakat ve diğer kapsamlı gelire ilişkin bir analiz sunar.

24F. İşletme, 24E paragrafındaki bilgileri risk kategorilerine göre ayrı olarak açıklar. Riske göre yapılan bu ayırıştırma, dipnotlarda sunulabilir.

Temerrüt tutarının gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanması seçeneği

24G. Bir finansal araca ilişkin kredi riskini yönetmek amacıyla bir kredi türevini kullandığı için, bu finansal aracın tamamını veya bir kısmını, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanması durumunda işletme, aşağıdakileri açıklar:

(a) TFRS 9'un 6.7.1 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanan finansal araçlara ilişkin kredi riskini yönetmek amacıyla kullanılan kredi türevleri için, her bir nominal tutarın ve dönem başı ve dönem sonundaki gerçeğe uygun değer mutabakatı,

(b) TFRS 9'un 6.7.1 paragrafı uyarınca, bir finansal aracın tamamının veya bir kısmının, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanmasından kaynaklanan ve kâr veya zarara yansıtılan kazanç veya kayıp ve

(c) Bir finansal aracın, tamamının veya bir kısmının, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesine son verilmesi durumunda, TFRS 9'un 6.7.4 paragrafı uyarınca söz konusu finansal aracın yeni defter değeri hâline gelen gerçeğe uygun değeri ve ilgili nominal veya anapara tutarı (işletmenin, TMS 1 uyarınca karşılaştırmalı bilgi sunması dışında, bu açıklamayı sonraki dönemlerde yapmaya devam etmesine gerek yoktur)."

j) 28, 29 ve 30 uncu paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"28. Bazı durumlarda, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasadaki özdeş bir varlık veya yükümlülüğün (seviye 1 girdisi) kotasyon fiyatıyla ya da sadece gözlemlenebilir piyasalardaki bilgilerin kullanıldığı bir değerlendirme yöntemiyle belirlenememesi (bakınız: TFRS 9, B5.1.2A paragrafı) nedeniyle işletme, bir finansal varlık veya yükümlülüğü ilk defa finansal tablolara alırken finansal tablolara bir kazanç veya kayıp yansıtımaz. Bu tür durumlarda işletme, finansal varlık veya yükümlülük sınıfı itibarıyla aşağıdakileri açıklar:

(a) Piyasa katılımcılarının, varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken göz önünde bulundurulacakları faktörlerdeki (zaman faktörü dâhil) değişiklikleri yansıtmak amacıyla, ilk defa finansal tablolara alma sırasındaki gerçeğe uygun değer ile işlem fiyatı arasındaki farkın, kâr veya zararda finansal tablolara alınmasına ilişkin muhasebe politikası (bakınız: TFRS 9, B5.1.2A(b) paragrafı).

(b) Dönem başında ve sonunda henüz kâr veya zararda finansal tablolara alınmamış olan toplam fark ve bu farkın hesap bakiyesinde meydana gelen değişikliklerin mutabakatı.

(c) Gerçeğe uygun değeri destekleyici nitelikteki kanıta ilişkin bir tanımlama da dâhil olmak üzere, işletme tarafından işlem fiyatının, gerçeğe uygun değer en iyi kanıtı olarak değerlendirilmemesinin nedeni.

29. Aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değer açıklanması gerekmez:

(a) Örneğin kısa vadeli ticari alacaklar ve borçlar gibi finansal araçlar için, defter değerinin gerçeğe uygun değere yeterince yakın olduğu durumlar,

(b) [Silinmiştir]

(c) İçerdiği isteğe bağlı katılım özelliğinin (TFRS 4'te açıklanan şekilde) gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen sözleşmeler.

(d) "-"

30. 29(c) paragrafında belirtilen durumlarda işletme, finansal tablo kullanıcılarının söz konusu sözleşmelerin defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki muhtemel farklılıkların düzeyi hakkında değerlendirmede bulunabilmelerine yardımcı olacak bilgiyi açıklar. Söz konusu bilgi aşağıdakileri içerir:

(a) Söz konusu araçların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için bunların gerçeğe uygun değeri hakkında bilgi verilemediği,

(b) Söz konusu finansal araçlara, bunların defter değerine ve gerçeğe uygun değerlerinin neden güvenilir olarak ölçülemediğine ilişkin bir açıklama,

(c) Söz konusu araçların piyasası hakkında bilgi,

(d) İşletmenin söz konusu finansal araçları elden çıkarma niyetinde olup olmadığı ve nasıl elden çıkaracağı hakkında bilgi ve

(e) Gerçeğe uygun değeri önceden güvenilir olarak ölçülemeyen finansal araçların finansal tablo dışı bırakılması durumunda, anılan husus ve finansal tablo dışı bırakıldığı zamanki defter değeri ile finansal tablolara alınan kazanç veya kayıp tutarı.”

k) 35 inci paragrafından sonra gelen “Kredi riski” başlığından sonra gelmek üzere aşağıdaki başlık ile 35A, 35B, 35C, 35D, 35E, 35F, 35G, 35H, 35I, 35J, 35K, 35L, 35M ve 35N paragrafları ve ilgili başlıklar eklenmiştir.

“Kapsam ve amaçlar

35A. İşletme, TFRS 9’da yer alan değer düşüklüğü hükümlerinin uygulandığı finansal araçlara, 35F–35N paragraflarındaki açıklama hükümlerini uygular. Ancak:

(a) Ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacaklarının, vadesi 30 günden fazla geçmişken yeniden yapılandırılmaları durumunda, bunlardan TFRS 9’un 5.5.15 paragrafı uyarınca ömür boyu beklenen kredi zararları finansal tablolara alınmalara 35J(a) paragrafı uygulanır ve

(b) 35K(b) paragrafı kira alacaklarına uygulanmaz.

35B. 35F–35N paragrafları uyarınca yapılan kredi riski açıklamaları, finansal tablo kullanıcılarının, kredi riskinin, gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği üzerindeki etkisini anlamalarını sağlar. Bu amaca ulaşmak için, kredi riskine ilişkin açıklamalarda aşağıdakiler sunulur:

(a) Beklenen kredi zararlarının ölçümünde kullanılan yöntem, varsayım ve bilgiler de dâhil olmak üzere, işletmenin kredi risk yönetimi uygulamaları ve bu uygulamaların, beklenen kredi zararlarının finansal tablolara alınması ve ölçümüyle nasıl ilişkilendirildiği hakkında bilgiler,

(b) Beklenen kredi zararlarının tutarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin sebepleri de dâhil olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolardaki beklenen kredi zararlarından kaynaklanan tutarları değerlendirebilmesini sağlayacak nicel ve nitel bilgiler ve

(c) Önemli kredi riski yoğunlaşmaları da dâhil olmak üzere, işletmenin maruz kaldığı kredi riskleriyle ilgili bilgiler (bir başka ifadeyle, işletmenin finansal varlıklarındaki ve kredinin uzatılmasına ilişkin taahhütlerindeki kredi riskleri).

35C. Bilginin finansal tablolardan, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin finansal tablolarıyla aynı şart ve zamanlarda ulaşabildiği yönetim görüşü veya risk raporu gibi diğer bazı belgelere çapraz referans yoluyla dahil edilmesi şartıyla, işletmenin daha önce başka bir yerde sunulan bilgiyi tekrar etmesine gerek yoktur. Çapraz referans yoluyla dahil edilen bilgiler olmadan finansal tablolar eksik sayılır.

35D. 35B paragrafındaki amaçların karşılanması için işletme (aksi belirtilmedikçe), hangi detayda açıklama yapılacağına, açıklama hükümlerinin farklı alanlarına ne ölçüde vurgu yapılacağına, uygun toplulaştırma ve ayrıştırma seviyesine ve finansal tablo kullanıcılarının açıklanan sayısal bilgileri değerlendirmeleri için ilâve açıklamalara ihtiyaç duymayacağına karar verir.

35E. 35F–35N paragrafları uyarınca yapılan açıklamaların 35B paragrafındaki amaçların karşılanması için yetersiz olması durumunda işletme, bu amaçları karşılayacak yeterli ilâve bilgiyi açıklar.

Kredi risk yönetimi uygulamaları

35F. İşletme kredi risk yönetimi uygulamalarını ve bu uygulamaların beklenen kredi zararlarının finansal tablolara alınması ve ölçümüyle ne ölçüde ilişkili olduğunu açıklar. Bu amacı yerine getirmek için işletme, finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilen hususları anlamalarını ve değerlendirmelerini sağlayacak bilgileri açıklar:

(a) İşletme, ilk defa finansal tablolara almadan bu yana, finansal araçlardaki kredi riskinin önemli ölçüde artıp artmadığını nasıl belirlediğini aşağıdakilerle birlikte açıklar:

(i) TFRS 9’un 5.5.10 paragrafı uyarınca, TFRS 9’un uygulandığı finansal araç sınıfları da dâhil olmak üzere finansal araçların düşük kredi riskine sahip olduğunun değerlendirilmesi hâlinde bu değerlendirmenin nasıl yapıldığı ve

(ii) Finansal varlıkların vadesi 30 günü aştığında, ilk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinde önemli bir artış olduğuna ilişkin TFRS 9’un 5.5.11 paragrafında yer alan ön kabulün aksinin iddia edilmesi hâlinde bunun nasıl yapıldığı,

(b) İşletmenin temerrüt tanımını (bu tanım seçme gerekçeleriyle birlikte),

(c) Beklenen kredi zararlarının toplu olarak ölçülmesi durumunda finansal araçların nasıl gruplandırıldığı,

(d) İşletmenin kredi değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıkları nasıl belirlediği,

(e) İşletmenin kayıttan düşme politikası (finansal varlıkların geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmadığına ilişkin göstergeler ve kayıttan düşülmüş ancak halen uygulamaya koyulabilen finansal varlıklara ilişkin politikalar da dâhil) ve

(f) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, finansal varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yeniden yapılandırılması için TFRS 9’un 5.5.12 paragrafındaki hükümlerin nasıl uygulandığı:

(i) Zarar karşılığı, ömür boyu beklenen kredi zararı üzerinden ölçülen yeniden yapılandırılmış bir finansal varlığa ilişkin kredi riskinin, TFRS 9’un 5.5.5 paragrafı uyarınca 12 aylık beklenen kredi zararına eşit bir tutardan ölçülecek şekilde düzeltilmediğinin işletme tarafından nasıl belirlendiği ve

(ii) (i) bendinde belirtilen kıstası karşılayan finansal varlıklara ilişkin zarar karşılığının, sonraki dönemde ne ölçüde TFRS 9’un 5.5.3 paragrafı uyarınca ömür boyu beklenen kredi zararı üzerinden yeniden ölçüldüğünün işletme tarafından nasıl izlendiği.

35G. İşletme TFRS 9'un 5.5 Bölümündeki hükümleri uygulamak için kullanılan girdileri, varsayımları ve tahmin tekniklerini açıklar. Bu amaçla işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Aşağıdakiler için kullanılan girdiler, varsayımlar ve tahmin tekniklerinin esası:

(i) 12 aylık ve ömür boyu beklenen kredi zararlarının ölçümü,

(ii) Finansal araçlardaki kredi riskinin ilk defa finansal tablolara almadan bu yana önemli ölçüde artıp artmadığının belirlenmesi,

(iii) Bir finansal varlığın kredi değer düşüklüğüne uğramış bir finansal varlık olup olmadığının belirlenmesi.

(b) Makroekonomik bilgilerin kullanımı dâhil, ileriye yönelik bilginin beklenen kredi zararlarının belirlenmesine nasıl dâhil edildiği ve

(c) Tahmin tekniklerindeki ya da raporlama dönemi boyunca yapılan önemli varsayımlardaki değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenleri.

Beklenen kredi zararlarından kaynaklanan tutarlar hakkında nicel ve nitel bilgiler

35H. İşletme, zarar karşılıklarındaki değişiklikleri ve bu değişikliklerin nedenlerini açıklamak için, finansal araç sınıfları itibarıyla, zarar karşılıklarının açılış bakiyeleri ile kapanış bakiyeleri arasındaki mutabakatı, dönem boyunca aşağıdakilere ilişkin değişiklikleri ayrı göstermek suretiyle bir tabloda sunar:

(a) 12 aylık beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen zarar karşılıkları,

(b) Aşağıdakiler için ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen zarar karşılıkları:

(i) İlk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinin önemli ölçüde arttığı ancak kredi değer düşüklüğüne uğramamış finansal araçlar,

(ii) Raporlama tarihinde kredi değer düşüklüğüne uğramış (ancak satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramamış) finansal varlıklar ve

(iii) Zarar karşılıkları TFRS 9'un 5.5.15 paragrafı uyarınca ölçülen ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacakları.

(c) Satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar. Söz konusu mutabakata ek olarak işletme, raporlama döneminde ilk defa finansal tablolara alınan finansal varlıklara ilişkin indirgenmemiş beklenen kredi zararlarının, ilk defa finansal tablolara alınırken toplam tutarını açıklar.

35I. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının 35H paragrafı uyarınca açıklanan zarar karşılıklarındaki değişiklikleri anlamalarını sağlamak için, dönem boyunca finansal araçların brüt defter değerinde meydana gelen önemli değişikliklerin, zarar karşılığındaki değişikliklere ne ölçüde sebep olduğu hakkında açıklama yapar. Bu açıklama, 35H(a)-(c) paragrafında belirtilen şekilde zarar karşılığını yansıtan finansal araçlar için ayrı olarak yapılır ve ilgili nicel ve nitel bilgileri içerir. Zarar karşılığında değişikliğe sebep olan finansal araçların brüt defter değerindeki değişikliklere aşağıdakiler örnek verilebilir:

(a) Raporlama döneminde oluşturulan ya da edinilen finansal araçlar sebebiyle meydana gelen değişiklikler,

(b) TFRS 9 uyarınca finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakılmasıyla sonuçlanmayan sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yeniden yapılandırılması,

(c) Raporlama döneminde finansal tablo dışı bırakılan finansal araçlar (kayıttan düşülenler dâhil) sebebiyle meydana gelen değişiklikler ve

(d) Zarar karşılıklarının, 12 aylık beklenen kredi zararları veya ömür boyu beklenen kredi zararları üzerinden ölçülüp ölçülmemesinden kaynaklanan değişiklikler.

35J. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının, finansal varlıkların finansal tablo dışı bırakma sonucunu doğurmayan, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının yeniden yapılandırılmasının niteliği ve etkisi ile bu yeniden yapılandırmanın beklenen kredi zararlarının ölçümü üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak için aşağıdakileri açıklar:

(a) Yeniden yapılandırma öncesi itfa edilmiş maliyet ve zarar karşılığı ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit bir tutarda ölçülürken, raporlama döneminde sözleşmeye bağlı nakit akışları yeniden yapılandırılmış olan finansal varlıklar için finansal tablolara alınan net yeniden yapılandırma kazanç veya kaybı ve

(b) İlk kez finansal tablolara alınmasından, zarar karşılığı ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit bir tutarda ölçüldüğü zamana kadar yeniden yapılandırılmış olan ve zarar karşılıkları, raporlama dönemi boyunca 12 aylık beklenen kredi zararları üzerinden ölçülecek şekilde değişen finansal varlıkların raporlama dönemi sonundaki brüt defter değeri.

35K. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının, teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların, beklenen kredi zararlarından kaynaklanan tutarlar üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak için finansal araç sınıfları itibarıyla aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Elde tutulan herhangi bir teminat veya kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlar (örneğin, TMS 32 uyarınca netleştirme için gerekli niteliği taşımayan netleştirme anlaşmaları) dikkate alınmaksızın, raporlama dönemi sonundaki azami kredi riskini en iyi yansıtan tutar,

(b) Aşağıdaki hususları içerecek şekilde, ipotek olarak elde tutulan teminatlara ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlara ilişkin bir açıklama:

(i) Elde tutulan teminatların niteliği ve türü,

(ii) Raporlama döneminde, işletmenin teminat politikalarında meydana gelen değişiklikler veya teminatın kredi kalitesindeki bozulma sonucunda, teminatın veya kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların kalitesinde meydana gelen önemli değişiklikler ve

(iii) Teminat sebebiyle işletmenin finansal tablolara zarar karşılığı yansıtmadığı finansal araçlar hakkında bilgi.

(c) Raporlama tarihinde kredi değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar için ipotek olarak elde tutulan teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlar hakkında sayısal bilgiler (örneğin, teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların kredi riskini azaltma derecesine ilişkin sayısal bilgiler).

35L. İşletme, raporlama döneminde kayıttan düşülmüş ancak halen uygulamaya koyulabilen finansal varlıklara ilişkin sözleşmeye bağlı bakiye tutarını açıklar.

Kredi riskine maruz kalma

35M. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maruz kaldığı risk düzeyini değerlendirmelerini ve önemli kredi riski yoğunlaşmalarını anlamalarını sağlamak için, finansal varlıkların brüt defter değerini ve kredi taahhütleri ile finansal teminat sözleşmelerindeki kredi riskini, kredi riski derecelendirme notu itibarıyla açıklar. Bu bilgiler, aşağıda yer alan finansal araçlar için ayrı olarak sunulur:

(a) Zarar karşılıkları, 12 aylık beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen finansal araçlar,

(b) Zarar karşılıkları, ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda ölçülen ve

(i) İlk defa finansal tablolara almadan bu yana kredi riskinin önemli ölçüde arttığı ancak kredi değer düşüklüğüne uğramamış olan finansal araçlar,

(ii) Raporlama tarihinde kredi değer düşüklüğüne uğramış (ancak satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramamış) finansal varlıklar ve

(iii) Zarar karşılıkları TFRS 9'un 5.5.15 paragrafı uyarınca ölçülen ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacakları.

(c) Satın alındığında ya da oluşturulduğunda kredi değer düşüklüğüne uğramış finansal varlıklar.

35N. İşletmenin TFRS 9'un 5.5.15 paragrafını uyguladığı ticari alacaklar, sözleşme varlıkları ve kira alacakları için 35M paragrafı uyarınca sunulan bilgiler bir karşılık matrisine dayanabilir (bakınız: TFRS 9'un B5.5.35 paragrafı)."

l) 36 ve 37 nci paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"36. İşletme, bu TFRS kapsamında olan ancak TFRS 9'un değer düşüklüğü hükümlerinin uygulanmadığı bütün finansal araçlar için finansal araç sınıfları itibarıyla aşağıdakileri açıklar:

(a) Elde tutulan herhangi bir teminat veya kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlar (örneğin, TMS 32 uyarınca netleştirme için gerekli niteliği taşımayan netleştirme anlaşmaları) dikkate alınmaksızın, raporlama dönemi sonundaki azami kredi riskini en iyi yansıtan tutar. Defter değeri azami kredi riskini en iyi şekilde yansıtan finansal araçlar için bu açıklamanın yapılmasına gerek yoktur.

(b) İpotek olarak elde tutulan teminatlara ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlara ilişkin bir açıklama ve azami kredi riskini ((a) bendi uyarınca açıklanan ya da bir finansal aracın defter değeri tarafından yansıtılan) en iyi şekilde yansıtan tutar bakımından, bunların finansal etkileri (örneğin, teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların kredi riskini azaltma derecesine ilişkin sayısal bilgiler).

(c) [Silinmiştir]

(d) [Silinmiştir]

37. [Silinmiştir]"

m) 42C, 42D ve 42E paragrafları ile 42D ve 42E paragraflarından önce gelen başlıklar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"42C. 42E-42H paragraflarında yer alan açıklama hükümlerinin uygulanması açısından, işletmenin, devir işleminin bir parçası olarak, devredilen finansal varlığın yapısında var olan sözleşmeye bağlı hakları veya mükellefiyetleri elinde tutması ya da devredilen finansal varlıkla ilgili sözleşmeye bağlı yeni hak veya mükellefiyetleri elde etmesi durumunda, devredilen finansal varlıkla devam eden bir ilişkisi vardır. 42E-42H paragraflarındaki açıklama hükümlerinin uygulanması açısından, aşağıdaki hususlar devam eden bir ilişki teşkil etmezler:

(a) Yasal bir işlem sonu bir devir işlemini geçersiz kılacak makul olma, dürüstlük ve dürüst iş yapma kavramları ile hileli bir devir işlemiyle ilgili normal sunumlar ve garantiler,

(b) Sözleşme fiyatı (veya işlem fiyatı) gerçeğe uygun değerine eşit olan bir devredilen varlığı yeniden edinmek amacıyla yapılan forward ve opsiyon sözleşmeleri ile diğer sözleşmeler veya

(c) İşletmenin, bir finansal varlığın nakit akışlarını elde etmek amacıyla sözleşmeye bağlı haklarını elinde bulundurduğu fakat aynı zamanda sözleşmeye bağlı olarak bir veya birden fazla işletmeye nakit akışlarını ödeme mükellefiyetini üstlendiği ve TFRS 9'un 3.2.5(a)-(c) paragraflarındaki şartların karşılandığı bir anlaşma.

Tamamıyla finansal tablo dışı bırakılmayan devredilen finansal varlıklar

42D. İşletme finansal varlıklarını, tamamı veya bir kısmı finansal tablo dışı bırakılma şartlarını karşılamayacak şekilde devretmiş olabilir. 42B(a) paragrafındaki amaçların karşılanması için işletme, her raporlama tarihinde, tamamıyla finansal tablo dışı bırakılmamış olan devredilen finansal varlıkların her bir sınıfı için aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Devredilen varlıkların niteliği.

(b) İşletmenin sahipliğe ilişkin olarak maruz kaldığı risk ve getirilerin niteliği.

(c) Raporlayan işletmenin devrettiği varlıkların kullanımına ilişkin devir işleminden kaynaklanan kısıtlamalar da dahil olmak üzere, devredilen varlıklar ve bunlarla ilgili yükümlülükler arasındaki ilişkinin niteliğinin tanımı.

(d) İlgili yükümlülük tarafının (taraflarının) yalnızca devredilen varlıklara rücu etme hakkı bulunduğu, devredilen varlıkların gerçeğe uygun değerini, ilgili yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini ve net pozisyonunu (devredilen varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ilgili yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark) düzenleyen tablo.

(e) İşletmenin devredilen varlıkların tamamını finansal tablolara almaya devam etmesi hâlinde, devredilen varlıklar ve ilgili yükümlülüklerin defter değerleri.

(f) İşletmenin, devam eden ilişkisi ölçüsünde varlıkları finansal tabloya almaya devam etmesi hâlinde (bakınız: TFRS 9'un 3.2.6(c)(ii) ve 3.2.16 paragrafları), başlangıçtaki varlıkların devir işleminden önceki toplam defter değeri, işletmenin finansal tabloya almaya devam ettiği varlıkların defter değeri ve ilgili yükümlülüklerin defter değeri.

Tamamıyla finansal tablo dışı bırakılan devredilen finansal varlıklar

42E. Devredilen finansal varlıkları tamamıyla finansal tablo dışı bırakması (bakınız: TFRS 9'un 3.2.6(a) ve (c)(i) paragrafları) ancak söz konusu varlıklarla devam eden bir ilişkisinin bulunması hâlinde işletme, 42B(b) paragrafındaki amaçların karşılanması için devredilen finansal varlıkların her bir sınıfı için asgari olarak aşağıdaki hususları açıklar:

(a) İşletmenin finansal durum tablosuna yansıtılan ve finansal tablo dışı bırakılan finansal varlıklardaki devam eden ilgisini gösteren varlık ve yükümlülüklerin defter değeri ve söz konusu defter değerinin finansal tablolara alındığı ilgili kalemler.

(b) İşletmenin finansal tablo dışı bırakılan finansal varlıklardaki devam eden ilgisini gösteren varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri.

(c) İşletmenin finansal tablo dışı bırakılan finansal varlıklardaki devam eden ilgisi nedeniyle maruz kaldığı azami zarar en iyi şekilde yansıtan tutar ile maruz kalınan azami zarar tutarının nasıl belirlendiğini gösteren bilgi.

(d) Finansal tablo dışı bırakılan varlıkları yeniden satın almak için gerekli olacak veya olabilecek iskonto edilmemiş nakit çıkışları (örneğin, bir opsiyon sözleşmesinde uygulama/kullanım fiyatı) ya da devredilen varlıklara ilişkin olarak devralana ödenecek diğer tutarlar. Nakit çıkışının değişken olması durumunda, açıklanacak tutarın, her bir raporlama tarihinde mevcut olan şartlar çerçevesinde belirlenmesi gerekir.

(e) İşletmenin devam eden ilgisinin sözleşmeye bağlı kalan vadelerini gösteren ve finansal tablo dışı bırakılan varlıkları yeniden satın almak için gerekli olacak veya olabilecek iskonto edilmemiş nakit çıkışlarına veya devredilen varlıklara ilişkin devralana ödenecek diğer tutarlara yönelik vade analizi.

(f) (a)-(e) bentlerinde gerekli kılınan sayısal açıklamaları açıklayan ve destekleyen niteliksel bilgi."

n) 42H. paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 42I, 42J, 42K, 42L, 42M, 42N, 42O, 42P, 42Q, 42R ve 42S paragrafları eklenmiştir.

"TFRS 9'un ilk uygulaması

42I. İşletme, TFRS 9'un ilk kez uygulandığı tarihi içeren raporlama döneminde, ilk uygulama tarihi itibarıyla her bir finansal varlık ve yükümlülük sınıfı için aşağıdaki bilgileri açıklar:

(a) TMS 39 veya TFRS 9'un önceki versiyonu uyarınca belirlenmiş başlangıçtaki ölçüm sınıfı ve defter değeri (işletmenin TFRS 9'u uygulanmak için seçtiği yaklaşımın, farklı hükümler için birden fazla ilk uygulama tarihi içermesi durumunda),

(b) TFRS 9 uyarınca belirlenmiş yeni ölçüm sınıfı ve defter değeri,

(c) İlk uygulama tarihinde TFRS 9'un işletmenin yeniden tanımlama yapmasını gerektirdiği finansal varlık ve yükümlülükler ile işletmenin yeniden tanımlama yapmayı seçtiği finansal varlık ve yükümlülükleri birbirinden ayırarak, finansal durum tablosunda önceden gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarar yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanan ancak artık bu şekilde tanımlanmayan herhangi finansal varlık veya yükümlülüğün tutarı.

TFRS 9'un 7.2.2 paragrafı uyarınca, işletmenin TFRS 9'u uygulamak için seçtiği yaklaşıma bağlı olarak geçiş, birden fazla ilk uygulama tarihi içerebilir. Bu nedenle, bu paragraf birden fazla ilk uygulama tarihinin açıklanması sonucunu doğurabilir. İşletme daha uygun başka bir formatın olmaması durumunda bu sayısal bilgileri bir tabloda sunar.

42J. İşletme, TFRS 9'un ilk uygulama tarihini içeren raporlama döneminde, kullanıcıların anlamasını mümkün kılan aşağıdaki niteliksel bilgileri açıklar:

(a) TFRS 9'un uygulanması sonucunda sınıflandırması değişen finansal varlıklar için TFRS 9'un sınıflandırma hükümlerinin nasıl uygulandığı.

(b) İlk uygulama tarihinde finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanmasının veya tanımlama dışı bırakılmasının nedenleri.

TFRS 9'un 7.2.2 paragrafı uyarınca, işletmenin TFRS 9'u uygulamak seçtiği yaklaşıma bağlı olarak geçiş, birden fazla ilk uygulama tarihi içerebilir. Bu nedenle bu paragraf birden fazla ilk uygulama tarihinin açıklanması sonucunu doğurabilir.

42K. İşletmenin TFRS 9 kapsamındaki finansal varlıklar için sınıflandırma ve ölçüm hükümlerini ilk kez uyguladığı raporlama döneminde (bir başka ifadeyle işletme, finansal varlıklar için TMS 39'dan TFRS 9'a geçtiğinde), TFRS 9'un 7.2.15 paragrafınca gerekli kılındığı üzere bu TFRS'nin 42L-42O paragraflarında düzenlenen açıklamalar sunulur.

42L. İşletme, 42K paragrafının gerekli kıldığı durumlarda, aşağıdakileri ayrı olarak göstermek suretiyle, TFRS 9'un ilk uygulama tarihi itibarıyla finansal varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırılmasındaki değişiklikleri açıklar:

(a) TMS 39'a göre belirlenen ölçüm kategorileri temelinde defter değerlerindeki değişiklikler (başka bir ifadeyle, TFRS 9'a geçişte meydana gelen bir ölçüm değişikliğinden kaynaklanmayan değişiklikler) ve

(b) TFRS 9'a geçişte meydana gelen bir ölçüm değişikliğinden kaynaklanan defter değerlerindeki değişiklikler.

İşletmenin, TFRS 9'da yer alan sınıflandırma ve ölçüm hükümlerini finansal varlıklar için ilk defa uyguladığı yıllık hesap döneminden sonra bu paragraftaki açıklamaları yapmasına gerek yoktur.

42M. İşletme, 42K paragrafının gerekli kıldığı durumlarda, TFRS 9'a geçişin sonucu olarak; yeniden sınıflandırılan ve böylece itfa edilmiş maliyetinden ölçülmeye başlanan finansal varlık ve yükümlülükler ile gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülmeye başlanan finansal varlıklar için aşağıdakileri açıklar:

(a) Raporlama dönemi sonunda finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ve

(b) Finansal varlık veya yükümlülükler yeniden sınıflandırılmamış olsaydı, raporlama dönemi süresince kâr veya zararda veya diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınacak olan gerçeğe uygun değer kazanç veya kayıpları.

İşletmenin, TFRS 9'da yer alan sınıflandırma ve ölçüm hükümlerini finansal varlıklar için ilk defa uyguladığı yıllık hesap döneminden sonra bu paragraftaki açıklamaları yapmasına gerek yoktur.

42N. İşletme, 42K paragrafının gerekli kıldığı durumlarda, TFRS 9'a geçiş sonucunda, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen sınıflı dışında yeniden sınıflandırılan finansal varlık ve yükümlülükler için aşağıdakileri açıklar:

(a) İlk uygulama tarihinde belirlenen etkin faiz oranı ve

(b) Finansal tablolara alınan faiz geliri veya gideri.

İşletme, ilk uygulama tarihinde bir finansal varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini, yeni brüt defter değeri olarak kabul ederse (bakınız: TFRS 9'un 7.2.11 paragrafı), bu paragraftaki açıklamalar, varlık veya yükümlülük finansal tablo dışı bırakılana kadar her raporlama döneminde yapılır. Normal şartlarda, işletmenin, TFRS 9'da yer alan sınıflandırma ve ölçüm hükümlerini finansal varlıklar için ilk defa uyguladığı yıllık hesap döneminden sonra bu paragraftaki açıklamaları yapmasına gerek yoktur.

42O. İşletmenin 42K-42N paragraflarında belirtilen açıklamaları yapması hâlinde, bu açıklamalar ve bu Standardın 25'inci paragrafındaki açıklamalar, aşağıdakiler arasındaki mutabakata izin vermemelidir:

(a) TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca sunulan ölçüm sınıfları ve

(b) Finansal aracın sınıfı.

42P. TFRS 9'un 5.5 Bölümünün ilk uygulanma tarihinde işletme, TMS 39 uyarınca belirlenen kapanış değer düşüklüğü karşılığı ile TMS 37 uyarınca belirlenen karşılıkların, TFRS 9 uyarınca belirlenen açılış zarar karşılığıyla mutabakatını mümkün kılan bilgileri açıklar. Finansal varlıklar için bu açıklama, TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca ilgili finansal varlıkların ölçüm sınıfları itibarıyla yapılır ve ölçüm sınıfındaki değişikliğin bu tarihteki zarar karşılığı üzerindeki etkisini ayrıca gösterir.

42Q. İşletmenin, TFRS 9'un ilk uygulama tarihini içeren raporlama döneminde;

(a) Önceki dönemler için TFRS 9 ve

(b) Cari dönem için TMS 39'un

sınıflandırma ve ölçüm hükümleri (TFRS 9'un 5.4 ve 5.5 Bölümlerinde yer alan finansal varlıkların itfa edilmiş maliyet ölçümleri ve değer düşüklüğüyle ilgili hükümler dâhil) uyarınca raporlanacak olan ana hesap kalemi tutarlarını açıklamasına gerek yoktur.

42R. TFRS 9'un 7.2.4 paragrafı uyarınca, ilk uygulama tarihinde işletmenin, finansal varlık ilk defa finansal tablolara alınırken geçerli olan durum ve şartlar esas alındığında, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragrafları uyarınca paranın değiştirilmiş zaman değeri unsurunu değerlendirmesi mümkün değilse (TMS 8'de açıklandığı gibi) işletme, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarında yer alan paranın zaman değeri unsurunun değiştirilmesine ilişkin hükümleri dikkate almadan, söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, finansal varlık finansal tablo dışı bırakılana kadar, finansal varlık ilk defa finansal tablolara alınırken geçerli olan durum ve şartları dikkate alarak değerlendirir.

42S. TFRS 9'un 7.2.5 paragrafı uyarınca, ilk uygulama tarihinde işletmenin, finansal varlık ilk defa finansal tablolara alınırken geçerli olan durum ve şartlar esas alındığında, TFRS 9'un B4.1.12(c) paragrafı uyarınca erken ödeme özelliğinin gerçeğe uygun değerinin önemsiz olup olmadığını değerlendirmesi mümkün değilse (TMS 8'de açıklandığı gibi) işletme, TFRS 9'un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliğine ilişkin istisnayı dikkate almadan, söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, finansal varlık finansal tablo dışı bırakılana kadar, finansal varlık ilk defa finansal tablolara alınırken geçerli olan durum ve şartları dikkate alarak değerlendirir. İşletme, TFRS 9'un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliğine ilişkin istisnayı dikkate almadan, finansal varlık finansal tablo dışı bırakılana kadar, ilk defa finansal tablolara alınırken geçerli olan durum ve şartları dikkate alarak sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini değerlendirdiği finansal varlığın raporlama tarihindeki defter değerini açıklar.”

o) 44E ve 44F paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“44E. [Silinmiştir]

44F. [Silinmiştir]"

ö) 44H, 44I ve 44J paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"44H-44J. [Silinmiştir]"

p) 44M paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 44N paragrafı eklenmiştir.

"44N. [Silinmiştir]"

r) 44S, 44T, 44U, 44V ve 44W paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"44S-44W. [Silinmiştir]"

s) 44X paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 44Y, 44Z ve 44ZA paragrafları eklenmiştir.

"44Y. [Silinmiştir]"

44Z. TFRS 9 (2017 Sürümü), 2-5, 8-11, 14, 20, 28-30, 36, 42C-42E paragraflarını, Ek A'yı ve B1, B5, B9, B10, B22 ve B27 paragraflarını değiştirmiş, 12, 12A, 16, 22-24, 37, 44E, 44F, 44H-44J, 44N, 44S-44W, 44Y, B4 paragraflarını ve Ek D'yi silmiş ve 5A, 10A, 11A, 11B, 12B-12D, 16A, 20A, 21A-21D, 22A-22C, 23A-23F, 24A-24G, 35A-35N, 42I-42S, 44ZA ve B8A-B8J paragraflarını eklemiştir. TFRS 9 uygulandığında bu değişiklikler de uygulanır. Bu değişikliklerin, TFRS 9'un ilk defa uygulandığı tarihten önceki dönemler için sunulan karşılaştırmalı bilgilere uygulanması gerekmektedir.

44ZA. İşletme, TFRS 9'un 7.1.2 paragrafı uyarınca, 1 Ocak 2018'den önceki yıllık hesap dönemleri için, TFRS 9'da yer alan diğer hükümleri uygulamaksızın, yalnızca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerle ilişkin kazanç ve kayıpların sunumuna ilişkin olarak TFRS 9'un 5.7.1(c), 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 ve B5.7.5-B5.7.20 paragraflarındaki hükümleri erken uygulamayı seçebilir. TFRS 9'un yalnızca bu paragraflarını uygulamayı seçmesi durumunda işletme, bu durumu açıklar ve bu Standardın 10-11'inci paragraflarında (TFRS 9 (2011 Sürümü) tarafından değiştirilmiş hâliyle) belirtilen ilgili açıklamaları süreklilik arz eden bir biçimde sunar."

ş) Ek A'sında "Kredi riski" tanımından sonra gelmek üzere aşağıdaki "Kredi riski derecelendirme notu" tanımı eklenmiştir.

"Kredi riski derecelendirme notu: Finansal araçta temerrüt oluşması riskine dayanarak kredi riskinin derecelendirilmesi."

t) Ek A'sında "Vadenin geçmesi" tanımı yürürlükten kaldırılmış ve bu terimden sonra gelen cümle aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Aşağıdaki terimler TMS 32'nin 11'inci paragrafında veya TMS 39'un 9'uncu paragrafında, TFRS 9'un Ek A bölümünde ya da TFRS 13'ün Ek A bölümünde tanımlanmış ve bu TFRS'de TMS 32, TMS 39, TFRS 9 ve TFRS 13'te belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır.

- Finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti
- Sözleşme varlığı
- Kredi-değer düşüklüğüne uğramış finansal varlık
- Finansal tablo dışı bırakma
- Türev ürün
- Temettüleri
- Etkin faiz yöntemi
- Özkaynak aracı
- Beklenen kredi zararları
- Gerçeğe uygun değer
- Finansal varlık
- Finansal teminat sözleşmesi
- Finansal araç
- Finansal yükümlülük
- Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülük
- Tahmini işlem
- Brüt defter değeri
- Korunma aracı
- Ticari amaçla elde tutulan
- Değer düşüklüğü kazanç veya kayıpları
- Zarar karşılıkları
- Satın alındığında veya oluşturulduğunda kredi-değer düşüklüğü bulunan finansal varlıklar
- Yeniden sınıflandırma tarihi
- Normal yoldan alım veya satım"

u) Ek B'sinde yer alan B1 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"B1. 6'ncı paragraf, finansal araçların, açıklanan bilgilerin niteliğine uygun bir şekilde ve ilgili finansal araçların özellikleri de dikkate alınarak sınıflara ayrılmasını gerektirir. 6'ncı paragrafta belirtilen sınıflar, işletme tarafından

belirlendiği için finansal araçların nasıl ölçüleceğini ve gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimlerin nerede finansal tablolara alınacağını belirleyen TFRS 9'da yer alan finansal araç sınıflarından farklıdır.”

ü) Ek B'sinde yer alan B4 paragrafından önceki başlık yürürlükten kaldırılmış, B4 ve B5 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B4. [Silinmiştir]

B5. 21'inci paragraf, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları (veya esasları) ile finansal tabloların anlaşılması için gerekli diğer muhasebe politikalarının açıklanmasını gerektirir. Finansal araçlar açısından bu açıklamalar, aşağıdaki hususları içerebilir:

(a) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülükler açısından:

(i) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerin niteliği,

(ii) İlk defa finansal tablolara almada söz konusu finansal yükümlülüklerin bu şekilde tanımlanmasına ilişkin kıstaslar

ve

(iii) İşletmenin bu tür bir tanımlamanın yapılması için TFRS 9'un 4.2.2 paragrafında yer alan şartları nasıl sağladığı.

(aa) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanan finansal varlıklar

açısından:

(i) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak tanımlanan finansal varlıkların niteliği

ve

(ii) İşletmenin bu tür bir tanımlamanın yapılması için TFRS 9'un 4.1.5 paragrafında yer alan şartları nasıl sağladığı.

(b) [Silinmiştir]

(c) Finansal varlıkların normal yoldan alım veya satım işlemlerinin ticari işlem tarihinde mi yoksa teslim tarihinde mi muhasebeleştirildiği (bakınız: TFRS 9'un 3.1.2 paragrafı).

(d) [Silinmiştir]

(e) Her bir finansal araç sınıfı itibarıyla net kazanç veya net kayıpların nasıl belirlendiği (bakınız: 20(a) paragrafı).

Örneğin, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan kalemlere ilişkin net kazanç veya kayıpların, faiz ya da temettü geliri içerip içermediği.

(f) [Silinmiştir]

(g) [Silinmiştir]

TMS 1'in (2008 yılında yayımlanan) 122'nci paragrafı da, önemli muhasebe politikaları veya diğer dipnotlarla beraber, muhasebe politikalarının uygulanma sürecinde yönetim tarafından varılan ve finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en fazla etkiye sahip olan yargıların (tahmin içerenler hariç olmak üzere) açıklanmasını işletmeler için zorunlu tutar.”

v) Ek B'sinde yer alan B8 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki B8A, B8B, B8C, B8D, B8E, B8F, B8G, B8H, B8I ve B8J paragrafları ile B8A, B8D, B8F, B8H paragraflarından önceki başlıklar eklenmiştir.

“Kredi risk yönetimi uygulamaları (35F-35G paragrafları)

B8A. 35F(b) paragrafı işletmenin farklı finansal araçlar için temerrüdü nasıl tanımladığı ve bu tanımları seçmesinin sebebi hakkında açıklama yapmasını gerektirir. TFRS 9'un 5.5.9 paragrafı uyarınca, ömür boyu beklenen kredi zararlarının finansal tablolara alınıp alınmamasına ilişkin karar, ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana temerrüt riskinde meydana gelen artış esas alınarak verilir. Finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin TFRS 9'da yer alan beklenen kredi zararlarına ilişkin hükümleri nasıl uyguladığını anlamasına yardımcı olacak, işletmenin temerrüt tanımı hakkındaki bilgi aşağıdakileri içerebilir:

(a) Temerrüdün tanımlanmasında dikkate alınan nitel ve nicel faktörler,

(b) Farklı türdeki finansal araçlara farklı tanımlamaların uygulanıp uygulanmadığı ve

(c) Finansal varlıkta meydana gelen bir temerrüt sonrası iyileşme oranı hakkındaki varsayımlar (başka bir ifadeyle tahsili mümkün hâle gelen finansal varlık sayısı).

B8B. 35F(f)(ii) paragrafı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin yeniden yapılandırma ve değişiklik politikalarını değerlendirmelerine yardımcı olmak için, önceden finansal varlıklara ilişkin olarak 35F(f)(i) paragrafı uyarınca açıklanan ancak sonraki dönemlerde TFRS 9'un 5.5.3 paragrafı uyarınca ömür boyu beklenen kredi zararına eşit bir tutardan ölçülen zarar karşılıklarının işletme tarafından ne ölçüde izlendiği hakkındaki bilgilerin açıklanmasını gerektirir. Kullanıcıların yeniden yapılandırılan finansal varlıkların kredi riskinde sonradan meydana gelen artışları anlamalarına yardımcı olacak sayısal bilgiler, 35F(f)(i) paragrafındaki kıstası karşılayan ve zarar karşılıkları, ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit bir tutardan ölçülecek şekilde düzeltilen finansal varlıklar (diğer bir ifadeyle kötüleşme oranı) hakkında bilgi içerebilir.

B8C. 35G(a) paragrafı, TFRS 9'da yer alan değer düşüklüğü hükümlerini uygulamak için kullanılan girdiler, varsayımlar ve tahmin tekniklerinin esasları hakkında açıklama yapılmasını gerektirir. İşletmenin, beklenen kredi zararını ölçmek veya ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskindeki artışın ne kadar olduğuna karar vermek için kullandığı varsayım ve girdiler, işletme içi tarihi bilgilerden veya derecelendirme raporlarından elde edilen bilgileri ve finansal araçların beklenen ömrü ve teminatın satılmasının zamanlaması hakkındaki varsayımları içerebilir.

Zarar karşılığındaki değişiklikler (35H paragrafı)

B8D. İşletmenin, 35H paragrafı uyarınca, raporlama dönemi süresince zarar karşılığında meydana gelen değişikliklerin sebebini açıklaması gerekir. Zarar karşılığının açılış bakiyesi ile kapanış bakiyesi arasında yapılan mutabakata ek olarak, değişiklik hakkında kısa bir açıklamanın yapılması gerekebilir. Bu açıklamada, raporlama dönemi süresince zarar karşılığında meydana gelen değişikliklerin sebebini aşağıdakileri de içeren bir analizi yer alabilir:

- (a) Portföyün yapısı,
- (b) Satın alınan veya oluşturulan finansal araçların hacmi ve
- (c) Beklenen kredi zararlarının ciddiyeti.

B8E. Kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmeleri için zarar karşılığı, karşılık olarak finansal tablolara alınır. İşletme, finansal varlıklara ilişkin zarar karşılığındaki değişiklikler hakkındaki bilgileri, kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmelerine ilişkin zarar karşılıklarındaki değişikliklerden ayrı olarak açıklar. Bununla birlikte, finansal araç hem bir kredi bileşeni (bir başka ifadeyle finansal varlık) hem de kullanılmamış bir taahhüt bileşeni (bir başka ifadeyle kredi taahhüdü) içeriyorsa ve işletme, kredi taahhüdü bileşenindeki beklenen kredi zararlarını, finansal araç bileşenindeki beklenen kredi zararlarından ayrı olarak tanımlamıyorsa, kredi taahhüdündeki beklenen kredi zararları, finansal varlık için ayrılan zarar karşılığı ile birlikte finansal tablolara alınır. Birleştirilmiş beklenen kredi zararlarının finansal varlığın brüt defter değerini aşması hâlinde, beklenen kredi zararı karşılık olarak finansal tablolara alınır.

Teminat (35K paragrafı)

B8F. 35K paragrafı finansal tablo kullanıcılarının, teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların beklenen kredi zararlarından kaynaklanan tutarlar üzerindeki etkisini anlamalarını sağlayacak bilgilerin açıklanmasını gerektirir. İşletmenin teminatın ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların gerçeğe uygun değeri hakkında açıklama yapması ya da beklenen kredi zararlarının hesaplamasına dâhil edilen teminatın (bir başka ifadeyle temerrüt hâlinde kayıp) kesin değerini belirlemesi gerekmez.

B8G. Teminatın kısa bir açıklaması ve beklenen kredi zararı tutarına etkisi aşağıdakiler hakkındaki bilgileri içerebilir:

- (a) Güvence olarak elde bulundurulmuş teminatın ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların (örneğin, garantiler, kredi türevleri ve TMS 32 uyarınca netleştirilmeleri mümkün olmayan netleştirme anlaşmalarının) temel türleri,
- (b) Elde bulundurulmuş teminatın ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların hacmi ile bunun zarar karşılığı açısından önemi,
- (c) Teminatın ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların değerlendirilmesi ve yönetimi için kullanılan politika ve süreçler,
- (d) Teminatın ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçların taraflarının temel türleri ile kredi değerliliği ve
- (e) Teminat ve kredi güvenilirliğinde artış sağlayan diğer araçlardaki risk yoğunlaşmaları hakkında bilgi.

Kredi riskine maruz kalma (35M-35N paragrafları)

B8H. 35M paragrafı raporlama tarihinde, işletmenin maruz kaldığı kredi riski ve önemli kredi riski yoğunlaşmaları hakkındaki bilgilerin açıklanmasını gerektirir. Tarafların bir kısmının aynı coğrafi bölgede yerleşik olduğu veya benzer faaliyetlerde bulunduğu ve ekonomik şartlardaki ve diğer şartlardaki değişikliklerin, tarafların sözleşmeye bağlı mükellefiyetlerini karşılarken benzer şekilde etkilenmelerine neden olan benzer ekonomik özelliğe sahip olduğu durumlarda, kredi riski yoğunlaşması söz konusudur. İşletme, finansal tablo kullanıcılarının, belirli risk yoğunlaşmaları gibi, bir finansal araç grubunun büyük bir kısmını etkileyebilecek belirli özellikleri bulunan finansal araç portföyü veya gruplarının olup olmadığını anlamalarını sağlayacak bilgiyi açıklar. Bu bilgi, örneğin, kredinin teminata oranına göre gruplamaları, coğrafi, sektörel veya ihraççı türü yoğunluklarını içerir.

B8I. 35M paragrafı uyarınca söz konusu bilgiyi açıklamak için kullanılan kredi riski derecelendirme notu, işletmenin kredi risk yönetimi amaçları için kilit yöneticiye bildirdiği rakam ile tutarlı olmalıdır. Borçluya özgü mevcut tek bilginin, vadenin geçtiği hakkında bilgi olması ve işletmenin, TFRS 9'un 5.5.11 paragrafı uyarınca kredi riskinde ilk defa finansal tablolara almadan bu yana önemli artışlar olup olmadığını belirlerken, vadenin geçtiği hakkında bilgiyi kullanması durumunda işletme, söz konusu finansal varlıkların vadesinin geçmesi durumu hakkında bir analiz sunar.

B8J. İşletme beklenen kredi zararlarını toplu olarak ölçtüğünde, her bir finansal varlığın brüt defter değerini veya kredi taahhütlerinde ve finansal teminat sözleşmelerinde maruz kalınan kredi riskini, finansal tablolara alınan ömür boyu beklenen kredi zararlarına ilişkin kredi riski derecelendirme notuna dağıtamaz. Bu durumda işletme, 35M paragrafını, doğrudan kredi riski derecelendirme notuna dağıtılabilen finansal araçlarına uygular ve ömür boyu beklenen kredi zararları toplu olarak ölçülmüş olan finansal araçların brüt defter değerini ayrı olarak açıklar.”

y) Ek B'sinde yer alan B9 ve B10 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B9. 35K(a) ve 36(a) paragrafları işletmenin azami kredi riskini en iyi yansıtan tutarın açıklanmasını gerektirir.

Genellikle, bir finansal varlık açısından söz konusu tutar ilgili varlığın brüt defter değerinden aşağıdakiler düşüldükten sonra geriye kalan tutarı ifade eder:

- (a) TMS 32 uyarınca netleştirilen tutarlar ve
- (b) TFRS 9 uyarınca finansal tablolara alınan zarar karşılıkları.

B10. Kredi riskine sebep olan faaliyetler ile bunlardan kaynaklanan azami kredi riskleri, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdakileri içerir:

(a) Müşterilere sağlanan krediler ile diğer işletmelere verilen avanslar. Bu durumlarda, azami kredi riski ilgili finansal varlıkların defter değeri tutarındır.

(b) Döviz kuruna ilişkin sözleşmeler, faiz oranı swap sözleşmeleri ve kredi türevleri gibi türev sözleşmelerin yapılması. Sonuçta ortaya çıkan varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüldüğünde, raporlama dönemi sonundaki azami kredi riski defter değerine eşit olacaktır.

(c) Finansal teminat sağlanması. Bu durumda, azami kredi riski, işletmenin sağladığı teminatı yerine getirmesi gerektiğinde ödenmesi gereken azami tutardır. Ödenmesi gereken tutar, yükümlülük olarak finansal tablolara alınan tutardan önemli ölçüde fazla olabilir.

(d) Bir tesisin ömrü boyunca vazgeçilemeyecek olan veya sadece önemli düzeyde olumsuz bir değişiklik olması durumunda vazgeçilebilecek olan bir kredi taahhüdünde bulunulması. Taahhütte bulunanın bu kredi taahhüdünü nakit veya diğer bir finansal araçla net olarak ödeme hakkının bulunmaması durumunda, azami kredi riski tutarı taahhüt edilen tutarın tamamıdır. Bunun nedeni, kullanılmamış kısmın gelecekte kullanılıp kullanılmayacağını belirsiz olmasıdır. Bu kısım, yükümlülük olarak finansal tablolara alınan tutardan önemli ölçüde fazla olabilir.”

z) Ek B’inde yer alan B22 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B22. Faiz oranı riski, finansal durum tablosuna alınmış olan faiz içeren finansal araçlardan (edinilmiş ya da ihraç edilmiş borçlanma araçları gibi) ve finansal durum tablosuna alınmamış olan bazı finansal araçlardan (bazı kredi taahhütleri gibi) kaynaklanır.”

aa) Ek B’inde yer alan B27 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B27. 40(a) paragrafı uyarınca, kâr veya zarardaki duyarlılık (örneğin, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal araçlardan kaynaklanan), diğer kapsamlı gelirdeki duyarlılıktan (örneğin, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelirden sunulan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan) ayrı olarak açıklanır.”

MADDE 2 – Bu Tebliğ yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

MADDE 3 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.