

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASINA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI (TFRS 1) HAKKINDA TEBLİĞ SIRA NO: 146'DA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 121)

MADDE 1 – 3/5/2009 tarih ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ Sıra No:146’nın Ek 1’inde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı 1 (TFRS 1) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;

a) 29 ve 29A paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“29. D19A paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal varlığın, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak tanımlanmasına izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal varlıkların, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.

29A. D19 paragrafı uyarınca, daha önce finansal tablolara alınmış olan bir finansal yükümlülüğün, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal yükümlülük olarak tanımlanmasına izin verilir. Bu şekilde tanımlanan finansal yükümlülüklerin, tanımlanma tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmaları ve defter değerleri dipnotlarda açıklanır.”

b) 39B paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“39B. [Silinmiştir]”

c) 39F paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 39G paragrafı eklenmiştir.

“39G. [Silinmiştir]”

ç) 39U paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“39U. [Silinmiştir]”

d) 39Y paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“39Y. TFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü), 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 ve D20 paragraflarını değiştirmiş, 39B, 39G ve 39U paragraflarını silmiş ve 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 ve E2 paragraflarını eklemiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.”

e) B1, B2, B3, B4, B5 ve B6 paragrafları ile B2 ve B4 paragraflarından önceki başlıklar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B1. İşletme aşağıdaki istisnaları uygular:

(a) Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması (B2 ve B3 paragrafları),

(b) Korunma muhasebesi (B4 - B6 paragrafları),

(c) Kontrol gücü olmayan paylar (B7 paragrafı),

(d) Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü (B8 - B8C paragrafları),

(e) Finansal varlıkların değer düşüklüğü (B8D - B8G paragrafları),

(f) Saklı türev ürünler (B9 paragrafı) ve

(g) Devlet kredileri (B10-B12 paragrafları).

Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması

B2. B3 paragrafında izin verilen durum hariç olmak üzere, TFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, TFRS’lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere, TFRS 9’da yer alan finansal tablo dışı bırakma hükümlerini ileriye yönelik olarak uygular. Örneğin, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde, TFRS’lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda finansal tablo dışı bırakılmış olan türev olmayan finansal varlık veya yükümlülükler, TFRS’ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara alınmaz (daha sonraki bir işlem veya olay sonucunda finansal tablolara alınmasının gerektiği durumlar hariç).

B3. Geçmişteki işlemler sonucunda finansal tablo dışı bırakılan finansal varlık veya yükümlülükler TFRS 9’un uygulanması için gerekli olan bilginin, bu işlemlerin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihte elde edilmiş olması şartıyla, B2 paragrafında yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, işletme seçtiği bir tarihten itibaren TFRS 9’u geriye dönük olarak uygulayabilir.

Korunma muhasebesi

B4. TFRS 9'da öngörüldüğü şekilde, TFRS'lere geçiş tarihinde işletme:

(a) Tüm türev araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçer ve

(b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülükmüş gibi raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş tüm kazanç ve kayıpları iptal eder.

B5. İşletme, TFRS 9 uyarınca korunma muhasebesinin şartlarını taşımayan korunma ilişkilerini (korunma aracının tek başına satılan bir opsiyon veya bir net satılan opsiyon olduğu veya döviz kuru riski dışındaki bir riske yönelik gerçekleştirilen nakit akış değişkenliğinden korunma işlemi kapsamında korunan kalemin bir net pozisyon olduğu çoğu korunma ilişkisini), TFRS açılış finansal durum tablosuna yansıtmaz. Ancak, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre net pozisyonun korunan kalem olarak tanımlanmış olduğu durumlarda, TFRS'lere geçiş tarihinden sonra olmamak üzere, TFRS'ler uyarınca net pozisyonundaki münferit bir kalemin veya TFRS 9'un 6.6.1 paragrafında yer alan hükümlerin karşılanması halinde bir net pozisyonun, korunan kalem olarak tanımlanabilmesi mümkündür.

B6. TFRS'lere geçiş tarihinden önceki bir tarihte bir işlemin, TFRS 9'da yer alan korunma muhasebesine ilişkin şartları taşımayan bir korunma işlemi kapsamında tanımlanması durumunda, korunma muhasebesine son verilmesi amacıyla TFRS 9'un 6.5.6 ve 6.5.7 paragrafları uygulanır. TFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleştirilen işlemler, geriye dönük olarak korunma işlemi kapsamında tanımlanamazlar."

f) B8 paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve B8 paragrafından sonra gelmek üzere B8A, B8B, B8C, B8D, B8E, B8F ve B8G paragrafları ile B8D paragrafından önce gelmek üzere ilgili başlık eklenmiştir.

"Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçümü

B8. Bir finansal varlığın TFRS 9'un 4.1.2 ya da 4.1.2A paragraflarındaki şartları sağlayıp sağlamadığı, TFRS'lere geçiş tarihinde geçerli olan durum ve şartlar dikkate alınarak değerlendirilir.

B8A. TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarına göre paranın değiştirilmiş zaman değeri unsurunun değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, TFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarında yer alan paranın zaman değeri unsurunun değiştirilmesine ilişkin hükümleri göz önünde bulundurmadan, TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartları dikkate alarak değerlendirir. (Bu durumda işletme, TFRS 7'nin 42R paragrafını da uygular ancak TFRS 9'un 7.2.4 paragrafına yapılan atıflar TFRS 7'nin 42R paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS'lere geçiş tarihini ifade eder).

B8B. TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar dikkate alınarak, erken ödeme özelliğinin gerçeğe uygun değerinin TFRS 9'un B4.1.12(c) paragrafına göre önemsiz olup olmadığının değerlendirilmesinin işletme için uygulanabilir olmaması durumunda, işletme söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, erken ödeme özelliğine ilişkin TFRS 9'un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliğine ilişkin istisnayı göz önünde bulundurmadan TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartları dikkate alarak değerlendirir. (Bu durumda işletme TFRS 7'nin 42S paragrafını da uygular ancak TFRS 9'un 7.2.5 paragrafına yapılan atıflar, TFRS 7'nin 42S paragrafını ve finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınmasına yapılan atıflar TFRS'lere geçiş tarihini ifade eder).

B8C. TFRS 9'da yer alan etkin faiz yönteminin geriye dönük olarak uygulanabilir olmaması durumunda (TMS 8'de tanımlandığı şekilde), finansal varlığın veya yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri, finansal varlığın TFRS'lere geçiş tarihindeki yeni brüt defter değeri veya finansal yükümlülüğün TFRS'lere geçiş tarihindeki yeni itfa edilmiş maliyetidir.

Finansal varlıklarda değer düşüklüğü

B8D. TFRS 9'un 5.5 Bölümünde yer alan değer düşüklüğüne ilişkin hükümler, B8E-B8G ve E1-E2 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygulanır.

B8E. TFRS'lere geçiş tarihinde, finansal aracın ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki (veya kredi taahhütleri ve finansal teminat sözleşmeleri için TFRS 9'un 5.5.6 paragrafına göre geri dönülemez bir taahhüde taraf olunan tarihteki) kredi riskinin belirlenmesinde aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan elde edilebilen, makul ve desteklenebilir bilgiler kullanılır ve bu kredi riski, TFRS'lere geçiş tarihindeki kredi riski ile karşılaştırılır (ayrıca bakınız: TFRS 9'un B7.2.2-B7.2.3 paragrafları).

B8F. İlk defa finansal tablolara alma tarihinden itibaren kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığı belirlenirken aşağıdakiler uygulanabilir:

(a) TFRS 9'un 5.5.10 ve B5.5.22 - B5.5.24 paragraflarında yer alan hükümler ve

(b) Finansal aracın vadesinin geçtiğine ilişkin bilgi esas alınarak, ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde meydana gelen önemli artışlar tanımlanmak suretiyle değer düşüklüğü hükümlerinin uygulanacak olması durumunda, sözleşmeye bağlı ödemelerin vadesi 30 günden fazla geçmiş olan finansal araçlar için TFRS 9'un 5.5.11 paragrafındaki aksi ispat edilebilir ön kabul.

B8G. TFRS'lere geçiş tarihinde, finansal aracın ilk defa finansal tablolara alınmasından bu yana kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığının belirlenmesinin aşırı maliyet veya çaba gerektirmesi durumunda, finansal araç finansal tablo dışı bırakılıncaya kadar, her raporlama tarihinde ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda bir zarar karşılığı

finansal tablolara alınır (finansal araç raporlama tarihinde düşük kredi riskine sahip olmadığı sürece ki bu durumda B8F(a) paragrafı uygulanır).”

g) B8 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki B9 paragrafı eklenmiştir.

“B9. TFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, bir saklı türev ürünün esas üründen ayrıştırılmasının ve ayrı bir türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekip gerekmediğini, sözleşmeye taraf olduğu tarih ve TFRS 9’un B4.3.11 paragrafı uyarınca yeniden değerlendirmenin öngörüldüğü tarihten daha geç olanında mevcut olan şartları dikkate alarak değerlendirir.”

ğ) B12 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B12. B10 ve B11 paragraflarında yer alan hükümler ve sağlanan rehberlik, önceden gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak finansal tablolara alınan finansal araçların sınıflandırılmasıyla ilgili D19-D19C paragraflarında tanımlanan istisnaların kullanılmasını engellemez.”

h) D1 paragrafının (j), (k), (l), (m), (n), (o), (p), (q), (r), (s) ve (t) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(j) Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlaması (D19-D19C paragrafları),

(k) Finansal varlık veya yükümlülüklerin ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü (D20 paragrafı),

(l) Maddi duran varlıklar içerisinde yer alan hizmetten çekmeye (yedeğe çekme) ilişkin hükümler (D21 ve D21A paragrafları),

(m) TFRS Yorum 12’ye göre muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar (D22 paragrafı),

(n) Borçlanma maliyetleri (D23 paragrafı),

(o) Müşterilerden varlık transferleri (D24 paragrafı),

(p) Finansal yükümlülüklerin özkaynak araçlarıyla ödenmesi (D25 paragrafı),

(q) Aşırı oranda yüksek enflasyon (D26-D30 paragrafları),

(r) Müşterek anlaşmalar (D31 paragrafı),

(s) Yüzey madenin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri (D32 paragrafı),

(t) Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması (D33 paragrafı),”

i) D14 ve D15 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“D14. İşletmenin bireysel finansal tablo hazırlaması durumunda TMS 27, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımların aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesini gerektirir:

(a) Maliyet bedeli üzerinden veya

(b) TFRS 9 çerçevesinde.

D15. TFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletmenin bu tür bir yatırımı TMS 27 çerçevesinde maliyet bedeli üzerinden ölçmesi durumunda, söz konusu yatırım, TFRS bireysel açılış finansal durum tablosunda:

(a) TMS 27 uyarınca belirlenen maliyet bedeli ya da

(b) Tahmini maliyeti üzerinden ölçülür. Bu yatırımın tahmini maliyeti:

(i) Yatırımın, işletmenin TFRS’leri uygulamaya başladığı tarihteki bireysel finansal tablolarında yer alan gerçeğe uygun değeri ya da

(ii) Söz konusu tarih itibarıyla, yatırımın TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş defter değeridir.

Bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirakteki yatırımını, tahmini maliyet değeri kullanarak ölçmeyi tercih eden TFRS’leri ilk kez uygulayan bir işletme, bu yatırımlarını ölçerken yukarıdaki (i) ya da (ii) alt bentlerinden herhangi birini seçebilir.”

i) D19 paragrafından önce gelen başlık ile D19, D19A, D19B ve D19C paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Önceden finansal tablolara alınmış finansal araçların tanımlanması

D19. TFRS 9, bir finansal yükümlülüğün (belirli kıstasları karşılaması durumunda) gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülük olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükme bağlı kalınmaksızın, finansal yükümlülüğün TFRS’lere geçiş tarihinde TFRS 9’un 4.2.2 paragrafında belirtilen kıstasları sağlaması şartıyla, işletmenin bu tarihte yükümlülüğü gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına izin verilir.

D19A. Bir finansal varlık, TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9’un 4.1.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık olarak tanımlanabilir.

D19B. Özkaynak aracına yapılan bir yatırım, TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9’un 5.7.5 paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanabilir.

D19C. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan bir finansal yükümlülük için, TFRS’lere geçiş tarihindeki mevcut olan durum ve şartlar esas alınarak, TFRS 9’un 5.7.7 paragrafındaki uygulamanın, kâr ya da zararda bir muhasebe uyumsuzluğuna neden olup olmayacağı belirlenir.”

j) D20 paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“İlk defa finansal tablolara alınırken finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçümü

D20. İşletme, 7 ve 9 uncu paragraflarda yer alan hükümlere bağlı kalmaksızın, TFRS 9’un B5.1.2A(b) paragrafında belirtilen hükümleri ileriye yönelik olarak, TFRS’lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemlere uygulayabilir.”

k) D33 paragrafından önce gelmek üzere aşağıdaki başlık eklenmiş ve D33 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin tanımlanması

D33. TFRS 9, finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin bazılarının başlangıçta, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına izin verir (bakınız: TFRS 9’un 2.5 paragrafı). Bu hükme bağlı kalmaksızın, işletmenin, TFRS’lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan sözleşmelerin gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına ancak bu sözleşmelerin bu tarihte TFRS 9’un 2.5 paragrafındaki hükümleri karşılaması ve işletmenin bütün benzer sözleşmeleri bu şekilde tanımlaması durumunda izin verilir.”

l) E1 ve E2 paragrafları ile E1 paragrafından önce gelen başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Karşılaştırmalı bilgilerin TFRS 9 açısından yeniden düzenlenmesine ilişkin hükme yönelik istisna

E1. İşletmenin TFRS’leri ilk kez uyguladığı raporlama döneminin 1 Ocak 2019’dan önce başlaması ve işletmenin TFRS 9’u (2017 Sürümü) uygulaması durumunda, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar’ın zorunlu kıldığı açıklamalar TFRS 9 kapsamındaki kalemlerle ilgili olduğu ölçüde, TFRS’lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin, TFRS 7 veya TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olması gerekli değildir. Bu tür işletmeler için, TFRS’lere geçiş tarihine yapılan atıflar, sadece TFRS 7 ve TFRS 9’un (2017 Sürümü) uygulanması açısından, TFRS’lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin başlangıcını ifade eder.

E2. TFRS’lere geçişin ilk yılında TFRS 7 ve TFRS 9 (2017 Sürümü) ile uyumlu olmayan karşılaştırmalı bilgi sunmayı tercih eden bir işletme:

(a) TFRS 9 kapsamındaki kalemler hakkındaki karşılaştırmalı bilgilere ilişkin TFRS 9’da yer alan hükümler yerine TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerinde yer alan hükümleri uygular.

(b) Bu bilgiyi hazırlamak için kullandığı esas ile birlikte bu durumu açıklar.

(c) Karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosu (diğer bir ifadeyle, TFRS’lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre karşılaştırmalı bilgi içeren finansal durum tablosu) ile TFRS’lerin ilk kez uygulandığı raporlama döneminin (başka bir ifadeyle, TFRS 9 (2017 Sürümü) ve TFRS 7 ile uyumlu bilgi içeren ilk dönemin) başladığı tarihteki finansal durum tablosu arasındaki düzeltmeleri, muhasebe politikasındaki değişikliklerden kaynaklanan düzeltmeler gibi ele alır ve TMS 8’in 28(a)-(e) ve (f)(i) paragraflarında öngörülen açıklamaları yapar. 28(f)(i) paragrafı sadece karşılaştırmalı döneme ilişkin raporlama tarihindeki finansal durum tablosunda sunulan tutara uygulanır.

(d) TFRS’lerde yer alan belirli hükümlere uyumun, finansal tablo kullanıcılarının belirli işlem, olay ve şartların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamalarında yetersiz kalması durumunda, ek açıklamaların yapılması amacıyla TMS 1’in 17(c) paragrafını uygular.”

MADDE 2 – Bu Tebliğ yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

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