

KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 -[01/123]

Karar Tarihi: 09/05/2019

Konu: TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye
Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards" başlığıyla yayımlanan "TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler" in yayımlanmasına karar verilmiştir.

**TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara
İlişkin Değişiklikler**

TFRS'lerde Yapılan Değişiklikler

TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler

TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler; *TFRS 2, TFRS 3, TFRS 6, TFRS 14, TMS 1, TMS 8, TMS 34, TMS 37, TMS 38, TFRS Yorum 12, TFRS Yorum 19, TFRS Yorum 20, TFRS Yorum 22, TMS Yorum 32'nin aşağıda yer alan paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler tarafından yapılan diğer tüm değişiklikler uygulanıyorsa, erken uygulamaya izin verilir.*

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

63E Paragrafı

63E Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, Ek A'daki özkaynağa dayalı finansal araç tanımının dipnotunu değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TFRS 2'deki değişikliği, bu Standardın 53-59'uncu paragraflarında yer alan geçiş hükümlerine tabi olarak, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TFRS 2'deki değişikliği, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.

Ek A'daki Özkaynağa Dayalı Finansal Araç Tanımının Dipnotu

4 2018 yılında yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*, yükümlülüğü, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti olarak tanımlar.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

11'inci Paragraf

11 Edinilen tanımlanabilir varlık ve üstlenilen tanımlanabilir yükümlülüklerin satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olan finansal tablolara alma koşullarını karşılayabilmesi için birleşme tarihinde, *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'deki¹ varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılaması gerekir. Örneğin, edinen işletmenin beklediği ancak, edinilen işletmenin bir faaliyetini sona erdirmeye veya çalışanlarını işten çıkarmaya ya da yeniden yerleştirme planlarını etkilemek için gelecekte katlanmak zorunda olmadığı maliyetler, birleşme tarihinde yükümlülük olarak dikkate alınmaz. Dolayısıyla, edinen işletme, söz konusu maliyetleri satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olarak finansal tablolarına almaz. Bunun yerine edinen işletme bu maliyetleri, diğer TFRS'ler uyarınca birleşme sonrası finansal tablolarına yansıtır.

11'inci Paragrafta Yer Alan Dipnot

1 Edinen işletmeler bu Standart açısından, 2018 yılında yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dekinin yerine, 2005 yılında yayımlanan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'deki varlık ve yükümlülük tanımı ile destekleyici rehberi uygular.

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

10'uncu Paragraf

10 Maden kaynaklarının geliştirilmesiyle ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak finansal tablolara alınmaz. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların finansal tablolara alınmasında *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* ve TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* hükümleri esas alınır.

- 26A Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 10'uncu paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TFRS 6'daki değişikliği, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TFRS 6'daki değişikliği, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.

TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

13'üncü Paragrafta Yer Alan Dipnot

- 1 2011 yılında yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Çerçeve), Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'yi (Kavramsal Çerçeve)* yürürlükten kaldırmıştır. 2011 yılında yayımlanan *Kavramsal Çerçeve'de* ve aynı zamanda *Kavramsal Çerçeve'nin* 2018 yılında yayımlanan revize edilmiş sürümünde kullanılan "gerçeğe uygun sunum" kavramı, *Çerçeve'de* yer alan "güvenilirlik" kavramının temel özelliklerini kapsamaktadır. Bu Standardın 13'üncü paragrafı, "güvenilir" terimini kullanmaya devam eden TMS 8'i esas alır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

7'nci Paragraf

- 7 Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

...

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

Bir eksiklik veya yanlışlığın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme ihtimalinin olup olmadığının ve dolayısıyla önemli olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu kullanıcıların özelliklerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Kullanıcıların, işletme faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi oldukları ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle inceleme konusunda istekli oldukları varsayılır. Bu nedenle, söz konusu değerlendirme yapılırken, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların ekonomik karar alırken nasıl etkileneceğinin göz önünde bulundurulması gerekir.

15'inci Paragraf

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

28'inci Paragraf

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

89'uncu Paragraf

- 89 Bazı TFRS'ler, cari dönemde belirli kalemlerin ne zaman kâr veya zarar dışında finansal tablolara alınacağına ilişkin koşulları belirler. TMS 8 bu tür iki koşulu belirlemektedir: Hataların düzeltilmesi ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkisi. Diğer TFRS'ler, *Kavramsal Çerçeve'de* yer alan gelir veya gider tanımını karşılayan diğer kapsamlı gelir bileşenlerinin kâr veya zarar dışında bırakılmasını zorunlu kılar ya da buna izin verir (bakınız: 7'nci paragraf).

- 139S Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 7, 15, 28 ve 89'uncu paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TMS 1'deki değişiklikleri, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TMS 1'deki değişiklikleri, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

6'ncı Paragraf

- 6 Bir eksiklik veya yanlışlığın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileme ihtimalinin olup olmadığının ve dolayısıyla önemli olup olmadığını değerlendirilmesi, söz konusu kullanıcıların özelliklerinin göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Kullanıcıların, işletme faaliyetleri, ekonomik faaliyetler ve muhasebe hakkında makul seviyede bilgi sahibi oldukları ve bilgileri makul seviyede bir dikkatle inceleme konusunda istekli oldukları varsayılır. Bu nedenle, söz konusu değerlendirme yapılırken, bu tür özelliklere sahip kullanıcıların ekonomik karar alırken nasıl etkileneceğinin göz önünde bulundurulması gerekir.

11'inci Paragraf

- 11 İşletme yönetimi, 10'uncu paragraf çerçevesinde kendi takdirini kullanırken, uygulanabilirliklerini göz önünde bulundurarak, sırasıyla aşağıdaki kaynaklara başvurur:

- (a) Benzer ve ilişkili konuları ele alan TFRS'lerde yer alan hükümler ve
- (b) Varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerle ilgili olarak *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de (Kavramsal Çerçeve)* yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kısıtları ve ölçüm esasları.²

11'inci Paragrafta Yer Alan Dipnot

- ² 54G paragrafı, düzenleyici hesap bakıyeleri için bu hükmün nasıl değiştirildiğini açıklamaktadır.

54F Paragrafı

- 54F Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 6'ncı paragraf ile 11(b) paragrafını değiştirmiştir. İşletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2020 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme, bu Standart uyarınca 6'ncı paragraf ile 11(b) paragrafını geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse 6'ncı paragraf ile 11(b) paragrafındaki değişiklikleri bu Standartın 23-28 paragraflarını esas alarak uygular. *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan herhangi bir değişikliğin geriye dönük uygulanması aşırı maliyet ya da çaba gerektiriyorsa işletme, bu Standartın 23-28 paragraflarını uygularken, 27'nci paragrafın son cümlesi haricinde "mümkün olmama"ya yapılan atıfları, "aşırı maliyet ya da çaba gerektirme" anlamında, "uygulanabilir olma"ya yapılan atıfları ise "aşırı maliyet ya da çaba gerektirmeksizin mümkün olma" anlamında dikkate alır.

54G Paragrafı

- 54G TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Ertelenen Hesapları*'ni uygulamaması halinde işletme, düzenleyici hesap bakıyelerine 11(b) paragrafını uygularken, *Kavramsal Çerçeve'de* yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramları yerine, *Finansal Tablolarda Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'de* yer alan tanımlar, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarına atıfta bulunmaya devam eder ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirir. Düzenleyici hesap bakıyesi, diğer Standartlara göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınmayan ancak tarife düzenleyicisi tarafından müşterilerden talep edilebilecek tarifenin (veya tarifelerin) belirlenmesinde dikkate alınan veya dikkate alınması beklenen gider (veya gelir) bakıyesidir. Tarife düzenleyicisi, işletmenin uygulamak zorunda

olduğu tarifeyi veya tarife aralığını belirlemek üzere yasa veya diğer düzenlemelerle yetkilendirilmiş bir organdır. Yasa veya diğer düzenlemeler tarafından hem müşterilerin çıkarları doğrultusunda hem de işletmenin toplam finansal kapasitesini koruyacak şekilde tarife belirlemesinin zorunlu tutulmuş olması şartıyla tarife düzenleyicisi, işletmenin ilişkili tarafı (yönetim kurulu dâhil) veya üçüncü taraf bir organ olabilir.

³ 2005 yılında yayımlanan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

31'inci Paragraf

31 *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de (*Kavramsal Çerçeve*) belirtildiği şekliyle, finansal tablolara alma; finansal tablo unsurlarından birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna (tablolara) dâhil edilmek üzere belirlenmesi sürecidir. Varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımları, bunların yıllık ve ara dönem raporlama dönemi sonu itibarıyla finansal tablolara alınmasına temel oluşturur.

33'üncü Paragraf

33 Gelir (hasılat) ve giderlerin temel özelliği, ilgili varlık ve yükümlülük giriş çıkışlarının gerçekleşmiş olmasıdır. İlgili gelir ve giderler, söz konusu giriş ve çıkışların gerçekleşmiş olması durumunda finansal tablolara alınır; aksi takdirde finansal tablolara alınmaz. *Kavramsal Çerçeve*, varlık veya yükümlülük tanımlarını karşılamayan kalemlerin finansal durum tablosuna alınmasına izin vermez.

58'inci Paragraf

58 Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 31 ve 33'üncü paragrafları değiştirmiştir. İşletme, bu değişiklikleri 1 Ocak 2020 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TMS 34'teki değişiklikleri, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TMS 34'teki değişiklikleri, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

10'uncu Paragrafta Yer Alan Yükümlülük Tanımına Eklenen Dipnot

¹ 2018 yılında yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de yükümlülük tanımının revize edilmesinden sonra, bu Standarttaki yükümlülük tanımı revize edilmemiştir.

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

8'inci Paragrafta Yer Alan Varlık Tanımına Eklenen Dipnot

¹ 2018 yılında yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'de varlık tanımının revize edilmesinden sonra, bu Standarttaki varlık tanımı revize edilmemiştir.

TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri

İlgili Düzenlemeler Bölümünde Yer Alan Dipnot

¹ 2005 yılında yayımlanan ve Yorum geliştirilirken yürürlükte olan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

İlgili Düzenlemeler Bölümünde Yer Alan Dipnot

- ¹ 2005 yılında yayımlanan ve Yorum geliştirilirken yürürlükte olan *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri

İlgili Düzenlemeler Bölümünde Yer Alan Dipnot

- ¹ 2011 yılında yayımlanan ve Yorum geliştirilirken yürürlükte olan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

TFRS Yorum 22 Yabancı Para İşlemleri ve Avans Bedeli

İlgili Düzenlemeler Bölümünde Yer Alan Dipnot

- ¹ 2011 yılında yayımlanan ve Yorum geliştirilirken yürürlükte olan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'dir.

TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

5'inci Paragraf

- 5 Bu Yorum, bir internet sitesinin donanımının (internet sunucuları, derecelendirme sunucuları, üretim sunucuları ve internet bağlantıları gibi) satın alınması, geliştirilmesi ve kullanılması için yapılan harcamalara uygulanmaz. Bu tür giderler, TMS 16'ya göre muhasebeleştirilir. Buna ek olarak, işletmenin internet sitesinin internet servisi sağlayıcısı için yaptığı harcamalar, ilgili hizmetler alındığı zaman TMS 1'in 88'inci paragrafına ve *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*'ye göre gider olarak finansal tablolara alınır.

Yürürlük tarihi

...

Mayıs 2019'da yayımlanan *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*, 5'inci paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. İşletme aynı zamanda, *TFRS'lerde Kavramsal Çerçeve'ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler* tarafından yapılan diğer tüm değişiklikleri uyguluyorsa, erken uygulamaya izin verilir. İşletme TMS Yorum 32'deki değişikliği, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygular. Ancak işletme, geriye dönük uygulamanın mümkün olmayacağını veya aşırı maliyet ya da çaba gerektireceğini tespit ederse TMS Yorum 32'deki değişiklikleri, TMS 8'in 23-28, 50-53 ve 54F paragraflarını esas alarak uygular.