
UFRS Haber Bülteni

Ocak Sayısı

Haberler: Yeni standartlar, yorumlar, değişiklikler ve nihai taslaklar

Makul değer yöntemi ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerde ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesine dair değişiklik

UMSK makul değer yöntemi ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerden doğan ertelenmiş vergi varlığı ya da yükümlülüğünün ölçülmesi ilkesinde bir muafiyeti uygulamak amacıyla UMS 12, 'Gelir vergileri' standardında değişiklik yapmıştır. UMS 12 şu anki haliyle, yönetimin işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin taşınan değerlerinden, gerçekleşmesini ya da geri kazanılmayı beklemesinden kaynaklanan vergi sonuçlarını yansıtabilmek amacıyla, ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüklerinin ölçümünü gerektirmekteydi. Fakat UMSK, ellerinde makul değer yöntemi ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkul bulunan işletmelerin, bu gayrimenkullerin taşınan değerlerinin kira gelirleri ve satışı ile ne kadarlık kısmının geri kazanılabilir olduğunun tahmininde bazı zamanlar zorluklarla karşılaşabileceğini veya sübjektif varsayımlar yapılabileceğine inanmaktadır.

Bundan dolayı UMSK, UMS 12'ye başka bir muafiyet daha eklemiştir: aksi ispat edilebilir öngörü olarak, makul değer yöntemi ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerleri satış yolu ile geri kazanılmaktadır. Eğer yatırım amaçlı gayrimenkul amortedilebilir (örneğin, kiralama altında bulunan binalar ve arsalar) ve faydalı ömrü sona ermeden önce satılmasından ziyade, yatırım amaçlı gayrimenkulün tüm faydalı ömrünün önemli derecede kullanılmasını amaçlayan bir işletme modeli ile elde tutulmakta ise, bu öngörünün aksi ispatlanabilir. Arsaların yalnızca satılması durumunda geri kazanılmasından ötürü, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir arsanın mülkiyeti için, öngörünün aksi ispat edilemez.

UFRS 1 değişiklik: yüksek enflasyon muafiyeti ve sabit tarihlerin kaldırılması

UMSK, UFRS 1, 'Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması' standardı ile ilgili iki değişiklik yayınlamıştır.

Yüksek enflasyon

İlk değişiklik, önceki dönemlerden itibaren UFRS'ye uygun finansal tablo sunumu hazırlamaya başlamış olan işletmeler için, finansal tablolarının yüksek enflasyona konu olmaya başlaması durumunda ek bir muafiyet doğurmaktadır. Bu muafiyet, işletmeye UFRS açılış finansal durum tablosundaki tahmini maliyetler için makul değerlerin kullanılmasına ve makul değer ile değerlenen fonksiyonel para birimini normalleştirme tarihinden önce, elde tutulan varlık ve yükümlülüklerin ölçümünün seçimine izin vermektedir.

Sabit tarihlerin kaldırılması

İlk değişiklik, UFRS'yi ilk kez uygulayacak olanların, UFRS'nin finansal tablolardan çıkarma gerekliliklerini yerine getirirken, 1 Ocak 2004 tarihi yerine, işlem tarihinden itibaren ileriye dönük olarak uygulamasını gerektirmektedir.

İkinci değişiklik, aktif bir piyasanın olmaması durumunda, ilk kayda alımı sırasında makul değer tespitinde kullanılan yöntemlerle değerlenen finansal varlık ve yükümlülüklerle ilgilidir. Değişiklik, UMS 39 AG76 ve UMS 39 AG76A'daki rehberliğin, 25 Ocak 2002 veya 1 Ocak 2004 tarihlerinden itibaren uygulanması yerine, UFRS'ye geçiş tarihinden itibaren ileriye dönük olarak uygulanmasına izin vermektedir. Buna göre, UFRS'yi ilk kez uygulayacak olan işletme, işlem tarihinden önceki dönemler için finansal varlık ve yükümlülüklerinin makul değerlerini belirlemek zorunda olmayacaktır. Bu değişikliklerin yansıtabilmesi amacıyla UFRS 9 da değiştirilmiştir.

Hasılatın kaydedilmesi

UFRYK 15, 'Gayrimenkul inşaatı ile ilgili anlaşmalar', için bir ayrıştırma onaylanmıştır. Ayrıca hiyerarşi gereği UMS 8, 'Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar' standardında gerekecek olan yorumu önlemek için, bu işlemleri direk olarak UMS 11, 'İnşaat sözleşmeleri'nin kapsamına alınmıştır. Bundan dolayı, hasılatın gayrimenkul inşaat ve satışını içeren tüm işlemler için, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Muhasebedeki değişim dalgasının mali tablo hazırlayıcıları için etkileri

Aşğıdaki tablo uygulama zorlukları ve bu değişikliklerden etkilenmesi muhtemel bazı sektörleri göstermektedir. Bu özet, Aralık ayı için bulunmakta olan bilgiler baz alınarak hazırlanmıştır. Yeni standartlar ve değişiklikler hala hazırlanmakta olduğundan projeler ve tamamlanmalarına dair zaman çizelgeleri değişim gösterebilir. Aşğıdaki bilgilerin çoğunun beklendiği tarihte belirme olasılıkları düşüktür.

	Karmaşıklık derecesi	Uygulama zorluğu	Etkilenmesi muhtemel olan sektörler/işletmeler	Değişimler/odaklanması gereken alanlar	Geçerlilik tarihi
Sınıflandırma ve ölçme – finansal varlıklar – UFRS 9 (yayınlanma tarihi, Kasım 2009)	Yüksek	Önemli	Ellerinde önemli tutarda finansal varlık bulunan finansal kuruluşlar üzerinde önemli etki; diğer sektörlerde sınırlı etki.	UFRS 9, UMS 39'daki finansal varlıklar için çoklu sınıflama ve ölçüm modellemelerini, iki sınıflama kategorisi olan bir modelle ikame etmektedir: itfa edilmiş maliyet ve makul değer. Bir ürünün içinde saklı türev ürünler için bir ayırım bulunmamaktadır. Sınıflandırma modeli, işletmenin finansal varlıklarının yönetimi ve finansal varlıkların, sözleşmeye bağlı nakit akım karakteristiğine göre hareket eden iş modeli ile uygulanmaktadır. Kullanılmakta olan üç makul değer seçeneğinden ikisi geçersiz kalmıştır; UMS 39'da devam eden, kalan makul değer seçeneği - muhasebe uyumsuzluğunu önemli derecede azaltıyorsa, yönetim hala ilk kayda almada, gelir tablosundan geçirilebilen makul değerden taşınan bir finansal varlık belirleyebilmektedir -. Ek olarak, UFRS 9 iş modelinin değişmesi koşulu haricindeki iki kategori arasındaki yeniden sınıflamaya izin vermemektedir.	1 Ocak 2013
Sınıflandırma ve ölçme – finansal yükümlülükler (yayınlanma tarihi, Ekim 2010)	Düşük	Düşük	Hemen hemen tüm finansal kuruluşlar	Muhasebeleşme ve ölçüm rehberi UMS 39'dan farklılık göstermemektedir. Makul değer değişimi gelir tablosu ile ilişkilendirilen yükümlülükler için ilave bir sunum gerekliliği eklenmiştir. Bu tarz bir ilişkilendirme yapılması durumunda, yükümlülük bilançoaya makul değerinin tamamı olarak yazılacaktır. Fakat gelir tablosuna alınan makul değer değişimi kredi riskini hariç tutmaktadır; bu tutar diğer kapsamlı gelire kaydedilmektedir (kendi kredi riskinin diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebe uyumsuzluğu yaratmaması koşuluyla). Diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan tutarın, müteakip dönemde gelir tablosuna yeniden sınıflandırması yapılmayacaktır.	1 Ocak 2013. Erken uygulamak ihtiyaridir; AB uyum desteğine tabidir.
Finansal riskten korunma	Yüksek	Önemli	Ana olarak finansal riskten korunma muhasebesi uygulayan	Öneriler mevcut UMS 39'dan daha müsamahakardır. Finansal riskten korunmanın muhasebeleştirilmesi, işletme içi risk yönetimine temel oluşturacaktır. Bu temel, en az etkin olan	1 Ocak 2013'ten sonra

muhasabesi			finansal olmayan kuruluşlar. Örneğin, enerji, elektrik, gaz ve su şirketleri.	finansal riskten korunma oranının bulunması ile oluşan optimal ve tarafsız bir kavram ile oluşacaktır. Finansal riskten korunmanın etkinlik testi sadece ileriye dönük olarak uygulanacaktır; yönetimin risk yönetim metodu ve beklenen etkin olmayan kaynaklarına bağlı olarak, nitelik veya nicelik bakımından olabilir. Daha fazla araç, finansal riskten korunma aracı olacaktır – örneğin, belli gruplar ve net pozisyonlar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ertelenmesine izin verilen opsiyonların zaman değeri. Tüm finansal riskten korunmadaki etkin olmayan kısımların ölçümü ve muhasebeleştirilmesi, mahsuplaşma yaklaşımıyla gelir tablosunda yapılacaktır. Makul değer finansal riskten korunma mekanikleri değişecektir. Finansal olmayan finansal riskten korunma araçlarına baz olan düzeltme kayıtlarının yapılması zorunlu olmuştur – diğer kapsamlı gelir tablosu yerine özkaynaklardan geri dönüşümü yapılarak.	
Değer düşüklüğü	Yüksek	Önemli	Tüm işletmeler, ancak en büyük etki finansal kuruluşların üzerinde.	‘Tahmini kayıp’ yaklaşımı bulunmaktadır. Gelir/faiz geliri tahmini kayıplardan düşülmektedir. Tahmini kayıplar yeniden değerlendirilir. Kayıplar ve tahminlerdeki değişimin muhasebeleşme zamanına, taslak metnin üzerinden yapılacak tartışmalar sonrası karar verilecektir. Bu ilkelerin ticari alacaklara nasıl uygulanacağına da karar verilecektir.	1 Ocak 2014’ten sonra
Varlık ve yükümlülük mahsubu	Düşük	Düşük	Türev sözleşmesi olan tüm işletmeler; en büyük etki finansal kuruluşlar üzerinde	Taslak metnin, UFRS ve Amerikan GKGMS arasındaki farkları gösteren değişiklikleri önermesi beklenmektedir. UMS 32’nin altın daha fazla netleştirme yapmaya izin verebilir ya da vermeyebilir – tartışmanın bu aşamasında henüz kesinlik bulunmamaktadır.	1 Ocak 2013’ten sonra
UMS 27’nin ikame edilmesi	Orta	Düşük	Raporlamasında bir yada daha fazla iştiraki kontrol eden tüm işletmeler (yatırım şirketleri hariç). SPE’lere özel dikkat gerekmektedir. Ana olarak banka ve diğer finansal kuruluşlar.	Revize edilen “kontrol” tanımı, kontrolün varlığından önce hem değişken getirilere hem de kontrol gücüne odaklanmıştır.	Değerlendirme aşamasında
Dipnotlar konsolide olmayan işletmeler	Düşük	Orta	Dipnotlar konsolide olmayan işletmeler	Öneri, ana ortaklıklar, müşterek yönetime bağlı düzenlemeler, müşterek yönetime bağlı ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve iştiraklere bağlı finansal tablo açıklama gerekliliğini tek bir standart altında toplayacaktır.	Değerlendirme aşamasında

Makul değer ölçüm rehberi	Düşük	Orta	Tüm işletmeler	Bireysel olarak UFRS'lerde bulunan makul değer ölçüm rehberlerini tek ve birleştirilmiş bir makul değer ile değiştirecektir; ayrıca aktif olmayan piyasalarda makul değer ölçüm uygulamasına dair de, geçerli bir rehber içerecektir. Makul değer uygulandığı yerler için ek açıklayıcı notların ilave edilmesi olasıdır.	Değerlendirme aşamasında
Kiralamalar	Yüksek	Önemli	Bazı işletmeler diğerlerinden daha fazla etkilenmektedir, fakat uygulamada operasyonel kiralamaların sayısından ötürü çoğu şirketi etkilemektedir. Ayrıca genel olarak kiralama şirketleri üzerinde önemli etkisi olacaktır.	Öneri, kiracılar için, mevcut durumda olduğu gibi sadece finansal kiralamalarda olan kullanım hakkı modeli değil, tüm kiralamaların bilançoya alınması ile sonuçlandırmaktadır. Şarta bağlı kiralamaların (ciro bazlı olması gibi) ya da vade uzatma opsiyonlarının bulunması durumunda, önemli ölçüm sorunları bulunmaktadır. Öneriler, kiranın önceki dönemlerde daha maliyetli olması ile sonuçlanacaktır. Bu da aynı zamanda, normal yöntemle tahakkuk eden kira bedellerinin yerine, varlığın kullanım hakkının itfası ve kiralama borcunun faizinin, kar zarar hesapları içindeki sunumunda değişiklik olacağı anlamına gelmektedir. Kiraya verenler için melez bir yaklaşım olan, yeni varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleşmesi (performans yükümlülüğü yöntemi) ya da varlıkların bilançodan çıkarılması (finansal tablolardan çıkartma yöntemi) önerilmektedir. Koşula bağlı kiralamalar ve vade uzamalarında da benzer ölçüm sorunları bulunmaktadır.	Değerlendirme aşamasında
Hasılatın muhasebeleşmesi	Yüksek	Önemli	Taslak metnin teklif etmiş olduğu önemli kavramsal değişiklikler çoğu işletmeyi etkileyecek ve işletmelerin hasılatlarını muhasebeleştirme şeklinde temel değişiklik yaratması beklenmektedir. Geçmişte sektörel bazlı rehber kullanan işletmeler daha fazla etkilenebilirler.	Öneriye göre işletme, müşterisine olan performans yükümlülüğünü yerine getirdiği zaman, geliri muhasebeleştirebilmektedir. Bir sözleşmedeki performans yükümlülüğünü tanımlamak önemli ölçüde muhakeme gerektirmektedir. Diğer bir zorluk ise, performans yükümlülüğünün ne zaman birleştirileceğine ve ne zaman ayrı tutulacağına karar vermektir. Tahminlerin büyük oranda kullanımı beklenmektedir. İşlem fiyatı, tutarların makul oranda tahmin edilebilmesi durumunda, değişken ya da şarta bağlı koşullar içerecektir.	Değerlendirme aşamasında

Yükümlülükler (UMS 37 değişikliği)	Orta	Orta	İlaç, enerji, elektrik, gaz, su, madencilik ve profesyonel hizmet sektörlerindeki şirketlerin etkilenme olasılığı daha yüksektir.	<p>Bu proje beş yıldan daha uzun bir zamandır sürmekte olmasına rağmen, hala nihai bir UFRS standardı olmaya uzaktır. Muhasebeleşmesine dair değişikliklerin önerilmiş olmasına rağmen, projenin ana odağı ölçümdür. Bazılarına göre UMS 37'deki ölçümün şu anki hali yetersizdir; çok az sayıda karşılıklar, raporlama tarihinde 'ödenmiş veya transfer edilmiş' olmaktadır. Fakat UMSK'nın önerisi şimdiye kadar çok ağır bir şekilde eleştirilmiştir. En çelişkili önerilerinden bazıları aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">- ölçüm sırasında risk marjlarının eklenmesi;- iki sonuçlu senaryoların neticelerinin ölçümünde tahmini değerlerin kullanılması;- karşılıkların ölçümüne karın katılması; ve- muhasebeleştirme rehberinden 'nakit çıkış olasılığı'nın çıkartılması.	1 Ocak 2012'ten sonra
Gelir vergileri	Yüksek	Önemli	Tüm işletmeler	<p>Sınırlı kapsamın görüşe açık taslağı için öneriler:</p> <ol style="list-style-type: none">1. bir varlığın geri kazanılması veya bir yükümlülüğün ödenmesinin vergilendirilebilir karı etkileyip etkilemediğinin düşünüldüğü yeni bir adım eklenmesi;2. ertelenmiş vergi varlığının eksiksiz olarak muhasebeleştirilmesi ve gerekli tutarda değerlendirme karşılığının mahsup edilmesi;3. değerlendirme karşılığına olan ihtiyacın değerlendirilmesine dair bir rehber;4. önemli yasalastırma üzerine rehber; ve5. konsolide bir vergi iadesi beyan eden bir Grup içindeki cari ve ertelenmiş vergilerin dağıtımı.	Değerlendirme aşamasında

Araçlar, yardımcı kaynaklar ve yayınlar

- UFRS ve US GAAP karşılaştırması - Eylül 2010
- Kiralama için pratik uygulama kılavuzu: kiralama muhasebesinin elden geçirilmesi
- Makul değerle taşınan belli varlıkların ertelenmiş vergileri: UMS 12'ye sunulan değişiklikler
- Hasılatın muhasebeleşmesi – tam yol ileri – “Son kısım: UMSK/FMSK Taslak Metni”

İletişim

Burak Özpoyraz
Denetim Hizmetleri, Şirket Ortağı
Tel: (0212) 326 6052
burak.ozpoyraz@tr.pwc.com

Ash Gedik
Denetim Hizmetleri, Kıdemli Müdür
Tel: (0212) 326 6240
asli.gedik@tr.pwc.com

Mert Güneş Sönmezsoy
Denetim Hizmetleri, Kıdemli Müdür
Tel: (0212) 326 6388
mert.sonmezsoy@tr.pwc.com

Serdar İnanc
Denetim Hizmetleri, Kıdemli Müdür
Tel: (0232) 497 7012
serdar.inanc@tr.pwc.com

Bu sirküler, cari finansal raporlama konularında yol göstermesi için hazırlanmıştır. Kısa ve açık olması açısından belirli bir kurum ile ilişkili olabilecek detay bilgileri içermeyebilir. Bu nedenle, alınacak kararlar sadece bu özet doküman dikkate alınarak verilmemelidir.