Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri

Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu – 2009

Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu 2009

Bu kılavuz sizlere Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından Temmuz 2009 tarihinde yayımlanan Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS'de (KOBİ'ler için UFRS) yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm prensiplerinin özetini sunmaktadır.

Bu yayında yer alan bilgiler dokuz ana başlık altında toplanmıştır:

1. KOBİ'ler için UFRS'nin muhasebe çerçevesi
2. Finansal tablolar
3. Varlık ve yükümlülükler
4. İşletme birleşmeleri, konsolide finansal tablolar, iştirakler ve iş ortaklıkları
5. Yükümlülükler ve özkaynak
6. Gelir ve giderler
7. Para birimleri
8. Özellikli faaliyet ve sektörler
9. Şubat 2007'de yayımlanan KOBİ'ler için UFRS taslağından önemli farklılıklar

Önsöz

Günümüz ekonomisinde ürünlerin, hizmetlerin, sermayenin ve insanların ülke sınırlarını önceden olduğundan çok daha rahat ve sık geçmekte olduğuna hepimiz şahit olmaktayız. Ancak bunlar içinde özellikle sermaye hareketlerinin çok daha öne çıktığının altını çizmeye sanırız gerek yok, çünkü herkes artık biliyor ki uluslararası yatırımcıların şirketlere yatırım yapacakları zaman baktıkları şeyler şirketlerin nerede olduklarından çok daha ötesi.

Bu sebeple uluslararası yatırımcıların ihtiyaçları, şiketlerin sadece anlamlı, güvenilir, zamanında ve anlaşılır bir şekilde sunulmuş bilgileri değil, bu bilgilerin sınırlar ötesi karşılaştırılabilir de olması. Bu şekilde yatırımcılar şirketlerin performanslarını karşılaştırmalı olarak değerlendirebilmekte ve buradan çıkan sonuçlara göre sermayenin en doğru ve verimli olarak akmasına yönelik kararları verebilmektedirler. Bu nedenledir ki artık hisse başına kazanç ya da nakit akışı denildiğinde her ülkede anlaşılanın aynı olması arzu edilmekte ve yatırımcılar, şirketlerin mali sonuçlarının yüksek kaliteli ve global bir muhasebe standartları setine gore hazırlanmış olmasını ısrarla talep etmektedirler. UFRS bu kalite ve globalleşmeyi sunabilecek kapasitededir. Hem yatırımcılar hem de şirketlerde oluşan bu güven Avrupa Birliği'nin UFRS'yi tüm üye ülkelerinde kabul etmesiyle sonuçlanmıştır. Öte yandan, Kore'den Avustralya'ya, Japonya'dan Brezilya'ya ve hatta ABD'ye dek uzanan coğrafyalarda da bu geçiş süreci ya tamamlanmış ya da ciddi bir şekilde ilerlemiş durumdadır.

Bu gelişmeler doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler ("KOBİ") için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ("UFRS") Temmuz 2009'da yayımlamıştır. Biz de PwC Türkiye olarak, Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ("KOBİ'ler için UFRS") Türkiye'deki potansiyel kullanıcılarına rehber olması amacıyla sizlere bu kılavuzu hazırladık. Buna istinaden bugüne kadar sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin sağlamış olduğu avantajları bundan sonra KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerinde, daha şeffaf ve yeknesak uygulamaların olduğu finansal tablolar aracılığıyla şirket sahipleri, yatırımcılar ve finansörler de kullanabileceklerdir.

KOBİ'ler için UFRS'nin kimler tarafından kullanılacağı veya kimlere uygun olduğunun tanımı her ülkenin yetkilileri tarafından tespit edilecek olmakla beraber; KOBİ'ler için UFRS'nin birincil amacı, yerel olarak genel kabul görmüş muhasebe prensipleri olmayan ülkelerdeki (Türkiye gibi) şirketlere yeknesak uygulamaların yerleştirilmesidir. KOBİ'ler için UFRS, kapsamlı UFRS'yi uygulayacak kaynağı ve ölçeği olmayan şirketler için muhasebenin kavramsal çerçevesini sunmaktadır.

Diğer bir amaç ise ulusal olarak kabul görmüş genel muhasebe prensiplerine sahip ülkelere, diğer ülkelerde de kabul görecek UFRS standartlarını sunmaktır. Bunun yanı sıra, KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerin, büyümelerine paralel olarak ihtiyaç duymaları halinde ve/veya kamuya olan sorumlulukları arttığıda UFRS'ye geçişlerinin daha kolay olması amaçlanmıştır.

UFRS ile karşılaştırıldığında, KOBİ'ler için UFRS'de yer alan muhasebe uygulamaları için verilen rehber niteliğindeki bölümler yüzde 85 oranında daha azdır. Genellikle KOBİ'lerde rastlanmayan ve daha fazla açıklama ile detaylı çalışma gerektiren işlemlerle ilgili konular kapsama dahil edilmemiştir. KOBİ'ler için UFRS yalnızca kamuya açıklanacak hususların azaltıldığı bir muhasebe seti değil, aynı zamanda muhasebeleştirme ve ölçüm prensiplerinin de basitleştirildiği bir kavramsal bütünlüktür. Muhasebe politikalarında seçimlik haklarının tanındığı durumlarda, KOBİ'lerin daha kolay olan uygulamayı seçmeleri hedeflenmiş ve. KOBİ'ler için UFRS, KOBİ'lerin finansal tablolarını oluşturmasında dikkate almaları gereken zorunlu şartların tümünü kapsayan bir standartlar bütünü olarak hazırlanmıştır.

"Küçük ve Orta Ölçekli Şirket" anlamı ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. KOBİ'ler için UFRS, "Küçük ve Orta Ölçekli Şirket"'in tanımı olarak finansal tablolarını, genel amaçlı olarak işletme dışındaki ilgililerin kullanımı için yayımlayan ve "kamusal hesap verme sorumluluğu" olmayan işletmeler olarak tanımlamıştır. Şüphesiz ki her işletmenin gerek şirket ortaklarına gerekse vergi otoritesine hesap verme sorumluluğu almakla birlikte KOBİ'ler için UFRS'ye göre işletmenin, kamusal pazarda herhangi bir senet ihraç etmek amacıyla finansal tablolarını sermaye piyasaları kuruluna ya da diğer düzenleyici kurullara sunması, ya da üçüncü şahıslardan geniş bir topluluk için varlıkları emanet kapsamında saklaması durumunda "kamusal hesap verme sorumluluğu" doğar. Bu nedenle buradaki KOBİ tanımı sayısal büyüklükten ziyade işletmenin yapısına bağlıdır.

Yapılan işlemin KOBİ'ler için UFRS'de yer almadığı durumlarda, şirket yönetiminin işlemi en doğru yansıtacak muhasebe politikasını kendisinin belirlemesi istenmektedir. Bu işlemin kapsamlı UFRS'de yer alması durumunda KOBİ'ler kaynak göstererek uluslararası muhasebe standartlarındaki uygulamayı seçebilirlerken yine de bu konuda zorlayıcı bir hüküm KOBİ'ler için UFRS'de yoktur.

Tüm bu konuların ışığında, PwC Türkiye olarak elinizdeki kılavuz ile, KOBİ'ler için UFRS'de yer alan ana konuların mümkün olduğunca anlaşılabilir bir özetini sunmayı amaçladık bu vesileyle KOBİ'ler için UFRS ve kapsamlı UFRS konularında sizlere her zaman daha fazla yardımcı olmak arzusunda olduğumuzu belirtmek isteriz.

İçindekiler

1. KOBİ'ler için UFRS'nin Muhasebe Çerçevesi

Finansal tablolarını, genel amaçlı olarak işletme dışındaki ilgililerin kullanımı için yayınlayan ve "kamusal hesap verme sorumluluğu" olmayan işletmeler, KOBİ'ler için UFRS'yi kullanabilir.

1.1 Kapsam

Finansal tablolarını, genel amaçlı olarak işletme dışındaki ilgililerin kullanımı için yayınlayan ve "kamusal hesap verme sorumluluğu" olmayan işletmeler, KOBİ'ler için UFRS'yi kullanabilir. Eğer bir işletme, kamusal pazarda herhangi bir senet ihraç etmek amacıyla finansal tablolarını sermaye piyasaları kuruluna ya da diğer düzenleyici sunuyorsa, ya da üçüncü şahıslardan geniş bir topluluk için varlıkları emanet kapsamında saklıyorsa, bu işletme "kamusal hesap verme sorumluluğu" taşır. Üçüncü şahıslardan geniş bir topluluk için varlıklarını emanet kapsamında saklayan bu şirketlere bankalar, sigorta şirketleri, menkul değerler ve yatırım ortaklıklarını ve emeklilik fonlarını örnek gösterebiliriz. Operasyon ölçeğinin büyüklüğü KOBİ'lerin, KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayabilirliği açısından bir baz oluşturmamaktadır. Uygulanabilirlik, işletmenin kamusal hesap verme sorumluluğu olup olmaması temeline dayanmaktadır.

1.2 Tarihi maliyet

Tarihi maliyet esasına göre ölçüm, KOBİ'ler icin UFRS'nin gerektirdiği temel bir muhasebe kuralıdır. Bununla birlikte KOBİ'ler için UFRS, yeterli bilginin olması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkuller ile biyolojik varlıkların makul değeri ile değerlendirilmesini şart koşmaktadır. Makul değeriyle ölçülen kalemler hariç olmak üzere, diğer tüm kalemler değer düşüklüğüne tabidir.

1.3 Kavramlar

Finansal tablolar tahakkuk esasına göre, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de (raporlama dönzeminden itibaren en az 12 aylık dönem) faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanmalıdır. Finansal tabloların amacı, ekonomik kararların alınması aşamasında bir işletmenin finansal durum, performans ve nakit akımı ile ilgili bilgi sağlamaktır.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar için faydalı olmasını sağlayan niteliksel özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, bilginin önemliliği, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, tam açıklama, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık, fayda ve maliyet arasındaki dengesidir.

Eğer bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi finansal tabloları kullanarak ekonomik karar alacak olan kullanıcıları etkiliyorsa, o bilgi önemli bir bilgidir. Bilginin eksikliği veya yanlışlığı durumunda önemli olup olmadığına karar vermek için, ilgili kalemin büyüklüğüne bakmak gerekir.

1.4 Doğru ve dürüst gösterim

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişimleri doğru ve dürüst bir şekilde göstermelidir. KOBİ'ler için UFRS ve bölüm 1.3' te bahsedilen niteliksel özelliklerin uygulanması, finansal tabloların söz konusu bilgilerin doğru ve dürüst olarak yansıtılmasını veya gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini sağlar.

Eğer şirket yönetimi, çok ender koşullarda KOBİ'ler için UFRS'nin uygulanmasının finansal tabloların amacı ile çelişerek, yanıltıcı olabileceği sonucuna varıyorsa, KOBİ'ler için UFRS'den farklı bir uygulama izleyebilir. Farklı uygulamanın niteliği, nedeni ve finansal etkisi finansal tablolarda açıklanmalıdır.

1.5 KOBİ'ler için UFRS'nin ilk uygulaması

KOBİ'ler için olan UFRS'leri ilk kez uygulayacak şirketler, önceki muhasebe çerçevelerinin, tüm UFRS veya başka bir genel kabul görmüş muhasebe standartları uygulaması olup olmadığına bakılmaksızın, ilk yıllık finansal tablolarını KOBİ'ler için UFRS'ye uygun olarak düzenlenmiş halde sunarlar.

Finansal tablolarını KOBİ'ler için UFRS standartlarına göre ilk kez düzenleyecekler, geriye dönük olarak raporlama tarihi itibariyle yürürlükte olan tüm standartları uygulamak zorundadır. Bu geriye dönük uygulama ile ilgili olarak standart on tane özel ihtiyari muafiyet, bir genel muafiyet ve beş tane zorunlu muafiyet getirmiştir.

KOBİ'ler için UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme; finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması, finansal riskten korunma muhasebesi, tahminler, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetler; ile ilgili önceki dönemde kullandığı muhasebe uygulamalarını değiştirmez.

Geçmişe dönük uygulamaların gerekliliğine yönelik on ihtiyari muafiyet vardır. Bu muafiyetler; işletme birleşmeleri, hisse bazlı ödemeler, duran varlıkların makul değerleri veya yeniden değerlenmiş tutarlarının tahmini maliyet olarak belirlenmesi, yabancı para çevrim farkları, konsolide olmayan finansal tablolar ile ilişkili provizyonlar, birleşik finansal araçlar, ertelenen vergiler, imtiyazlı hizmet sözleşmeleri, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesiyle ilgilidir.

Genel muafiyet, uygulamanın pratik olmamasından kaynaklanmaktadır. "Pratik olmayış", her yöntemin denenmesine karşılık uygulamanın mümkün olmaması olarak tanımlanmaktadır.

KOBİ'ler için UFRS, finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırmalı olarak hazırlanmasını ve sunulmasını gerektirir. KOBİ'ler için UFRS'ye geçiş ile birlikte yapılan tüm düzeltme kayıtları KOBİ'ler için UFRS'ye göre hazırlanan ilk mali tablolarda sunulan en erken dönemin açılış birikmiş kar/zararı (ya da, eğer uygun olursa, özkaynak içerisinde başka bir kalem) içerisinde muhasebeleştirilir.

Şirket yönetimi gelecekte bir dönem icin KOBİ'ler için UFRS'yi uygulamayacağına karar verir ve takip eden dönemde karar değiştirirse, ilk uygulama için tanınan imtiyazlardan faydalanamayacaktır.

1.6 Muhasebe politikalarının seçimi

Muhasebe politikaları, bir işletmenin finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken kullandığı özel prensipler, kaideler, teamüller, kurallar ve yapılan uygulamalardır.

KOBİ'ler için UFRS'nin, özel olarak bir işleme, başka bir olay veya duruma işaret etmediği durumlarda, yönetim, muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili karar alabilir. Verilen bilgi güvenilir ve kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun olmak zorundadır. "Güvenilir" kelimesi, finansal tablolarda, işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının doğru bir şekilde gösterilmesi, işlemlerin ekonomik esasının yansıtılması ve işlemlerin tarafsız, ihtiyatlılık çerçevesinde ve bütün önemli konuları kapsamasıdır (bkz. bölüm 2.6).

Şirketin operasyon ölçeğinin büyüklüğü veya küçüklüğü KOBİ'ler için UFRS muhasebe setini kullanmasında bir kriter değildir.

2. Finansal Tablolar

KOBİ'ler için UFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloların amacı, alınacak ekonomik kararlar için bilgi sağlamaktır.

Finansal tabloların amacı, ekonomik kararlar için bilgi sağlamaktır. Bir finansal tablo seti normal olarak finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu (veya gelir tablosu ve ayrı olarak verilen kapsamlı gelir tablosu), nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve açıklayıcı notları (muhasebe politikaları da dahil) içerir.

Finansal tablolarla ilgili öngörülmüş tek tip bir format yoktur. Buna rağmen, KOBİ'ler için UFRS, "Uygulama Kılavuzu" bölümünde örnek finansal tablolar seti ve dipnot kılavuzu verilmiştir. Finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alması gereken asgari açıklamalar burada belirtilmiştir.

Finansal tablolar aksi gerekmedikçe önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak verilmelidir.

2.1 Finansal durum tablosu (Bilanço)

Finansal durum tablosu, bir işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösterir.

Finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemler

Finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemler aşağıda belirtilmiştir:

Varlıklar: Maddi duran varlıklar; yatırım amaçlı gayrimenkuller; maddi olmayan duran varlıklar; finansal varlıklar; özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler; biyolojik varlıklar; ertelenmiş vergi varlıkları; cari dönem vergi alacağı; stoklar; ticari ve diğer alacaklar ve nakit ve nakit benzerleri.

Özkaynak: Ana ortaklığın ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler ile özkaynaklar içinde ana ortaklık paylarından ayrı sunulan, ana ortaklık dışı payları içerir.

Borçlar: Ertelenmiş vergi borcu; cari dönem vergi yükümlülüğü; finansal borçlar; karşılıklar ve ticari ve diğer borçlar.

Kısa ve uzun vade ayrımı

Likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağlayacağına dair bir kanaat olmadıkça, dönen ve duran varlıklar ve kısa ve uzun vadeli borçlar, bilançoda ayrı ayrı sınıflandırılarak sunulmalıdır.

Bir varlık işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilecek, satılacak veya tüketilecekse (süreden bağımsız olarak); özellikle ticari amaçla elde bulunduruluyorsa, raporlama tarihinden itibaren oniki ay içinde paraya çevrilmesi veya nakit veya nakit benzeri olması (raporlama tarihinden sonra oniki ay sınırlaması olmaksızın) durumlarında söz konusu varlık, dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Bir borç, normal faaliyet dönemi içinde ödenecekse; özellikle ticari amaçla elde tutuluyorsa; borç raporlama tarihinden itibaren oniki ay içinde ödenecek ve borcun, raporlama tarihinden sonra en az oniki ay içinde ödenmesini erteleyecek koşulsuz bir hakkın olmaması halinde kısa vadeli olarak sınıflandırılır.

2.2 Kapsamlı gelir tablosu

İşletmeler, tek bir kapsamlı gelir tablosu ya da iki ayrı tablo olarak sunum konusunda seçim hakkına sahiptirler. Tek tablolu gösterimde, kapsamlı gelir tablosu tüm gelir ve gider kalemleri ile beraber niteliklerine göre sınıflandırılmış diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini içerir. İki tablolu gösterimde ise, gelir tablosunda tüm gelir ve gider kalemleri sunulur, gelir tablosunu takiben kapsamlı gelir tablosu sunulur. Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir.

Kapsamlı gelir tablosunda yer alması gereken kalemler

Şirket yönetimi, raporlama dönemi ile ilgili kapsamlı gelir tablosunu tek bir tablolu ya da iki tablo olarak sunabilir.

Aşağıdaki kalemlerin, asgari olarak, kapsamlı gelir tablosunda yer alması gerekir:

- Hasılat.
- Finansman maliyetleri.
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları.
- Vergi gideri.
- Durdurulan faaliyetleri oluşturan varlıkların ve elden çıkarılacak duran varlık gruplarının satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin ölçümü veya satışı sonucu kayda alınan vergi öncesi kar veya zarar da dahil olmak üzere, durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi öncesi kar veya zarar.

Kapsamlı gelir tablosu kısmı, toplam dönem karı veya zararı ile başlar ve diğer kapsamlı gelirin tüm maddelerini gösterir.

Tek tablolu gösterimde, aynı detaylar tek bir tablo içerisine dönem kar zarar alt toplamını da gösterecek şekilde dahil edilir.

Her iki yöntemde de dönem karı veya zararı ile toplam kapsamlı gelir, kapsamlı gelir tablosunda ana ortaklık dışı paylara ve ana ortaklığın payına düşen kar veya zarar olarak ayrıştırılır.

İşletmenin finansal performansının daha iyi anlaşılacağı düşünüldüğü taktirde, gelir tablosuna ilave kalemler veya alt başlıklar eklenebilir.

Toplam giderlerin analizi, gelir tablosunda veya dipnotlarda fonksiyonlarına veya niteliklerine göre gruplandırılarak sunulmalıdır.

Önemli ve olağan dışı kalemler

KOBİ'ler için UFRS'de gelir ve gider kalemlerinin önemli olduğu durumlarda, bu kalemlerin niteliği ve tutarı ayrı olarak açıklanır. Açıklama, gelir tablosunda veya dipnotlarda yer alabilir. Bunlara örnek: gelir/gider kalemleri yeniden yapılandırma maliyetleri; stok ve maddi duran varlıkların kayıtlardan silinmesi; faaliyetlerin sona erdirilmesi; tasfiye ile ilgili ödemeler; karşılıklarla ilgili iptaller; maddi duran varlıkların ve yatırımların elden çıkarılmasından elde edilen kar veya zararlardır.

Olağandışı kalemlere izin verilmemiştir.

2.3 Özkaynak değişim tablosu

Özkaynak değişim tablosu dönem başı ve dönem sonu arasındaki özkaynak kalemlerinde meydana gelen hareketin mutabakatını gösterir.

Aşağıdaki kalemler özkaynak değişim tablosunda gösterilmelidir:

- Toplam kapsamlı gelirin, kontrol gücü olmayan paylara ve ana ortaklık payına düşen kısımlarının ayrı ayrı gösterimi.
- Özkaynaklardaki her kalem için, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve önceki dönem finansal tablolar açısından önemli olan hataların düzeltme etkileri.
- Her bir özkaynak kalemi için dönem başı ve dönem sonu arasında meydana gelen (1) dönem kar/zararı, (2) kapsamlı gelir tablosunun her kalemi, (3) kontrol kaybı yaratmayan ana ortaklık pay sahiplerinin yapmış olduğu işlemler ile ilgili değişikliklerinin sunulduğu mutabakat.

Ortaklarla yapılan işlemlerin ayrıntıları (örneğin; hisse senedi çıkarılması ve temettü dağıtımı); dönem başı ve sonundaki her bir yedek ve birikmiş kar/zarar bakiyesi ve dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler özkaynak değişim tablosunda veya finansal tablolarla ilgili notlarda gösterilir.

2.4 Gelir ve birikmiş karlar tablosu

Genellikle işletmenin özkaynak yapısı ile ilgili tek değişiklik dönem içerisinde aşağıdaki işlemler neticesinde gerçekleşir:

- dönem karı/zararı
- dönem başındaki birikmiş kar/zarar
- dönem içinde açıklanan ve ödenen ya da ödenebilir olan temettüler
- önceki dönem hatalarını telafi etmek için birikmiş kar/zarar düzeltmeleri
- muhasebe politikalarındaki değişikliklerden kaynaklanan birikmiş kar/zarar düzeltmeleri
- dönem sonundaki birikmiş kar/zarar

Bu durumda şirket yönetimi ayrı ayrı kapsamlı gelir tablosu ve özkaynak değişim tablosu yapmak yerine, bunları tek bir tabloda sunabilir.

2.5 Nakit akım tablosu

Nakit akım tablosu, belirli bir döneme ilişkin nakit yaratımı ve kullanımını sınıflandırarak (işletme, yatırım ve finansman) gösterir.

İşletme faaliyetleri; bir işletmenin gelir getirici faaliyetleridir. Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıkların (işletme birleşmeleri dahil) ve yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri özkaynaklardaki ve kredilerdeki değişimlerdir.

Yönetim, işletme faaliyetlerini brüt yönteme (dolaysız brüt nakit girişleri ve çıkışları) veya net yönteme (dolaylı - net kar/zararın, nakit çıkışı gerektirmeyen ve işletme faaliyetleri dışındaki işlemlerin ve işletme sermayesindeki değişikliklerin etkilerinin dikkate alınarak düzeltilmesi) göre sunabilirler.

Finansal tablolar; finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve açıklayıcı notlardan (muhasebe politikaları dahil) oluşur.

Muhasebe politikaları; UFRS'nin kavramsal çercevesiyle uyumlu olarak, standartların belirlediği çerçevede şirket yönetimi tarafından belirlenir.

Nakit çıkışı gerektirmeyen işlemler, değer düşüklüğü karşılıkları ve iptalleri; amortisman; makul değer değişimleri ve karşılıkların gelir tablosuna etkisini içerir.

Yatırım ve finansman faaliyetleri sonucu meydana gelen nakit akışları başka uyulması gereken bir zorunluluk olmadıkça, ayrı olarak brüt raporlanmalıdır (brüt nakit girişleri, brüt nakit çıkışları).

2.6 Muhasebe politikaları, tahminler ve hatalar

KOBİ'ler için UFRS herhangi bir işlem, olay ya da duruma işaret etmediği zaman yönetim Bölüm 1 de belirtilen niteliksel özellikleri karşılayacak bilgiyi sağlayan muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili karar alabilir. Eğer belirli bir KOBİ'ler için UFRS standardı veya rehberi yoksa, işletme yönetimi sırasıyla aşağıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdır: KOBİ'ler için UFRS'deki benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer hükümler, ve Bölüm 2'de anlatılan, varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlere ilişkin açıklanan tanımlar, kayıtlara alma kriterleri ve ölçme yaklaşımları. İşletme yönetimi, sıralanan kaynaklarla çelişmedikleri sürece, UFRS'yi, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını, ve diğer standart koyucu organların en güncel standartlarını da göz önüne alabilir.

Yönetim, mevcut muhasebe politikalarından birini seçmeli ve tutarlı bir şekilde uygulamalıdır. Muhasebe politikaları benzer işlem ve olaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Muhasebe politikalarında değişiklikler

KOBİ'ler için UFRS uygulanması sonucunda meydana gelen muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bu standartta yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde uygulanmalıdır. İlgili standartta belirli bir geçiş hükmü yer almıyorsa, bir işletme, aşağıda açıklanan "geçmiş dönemde meydana gelen önemli hatalar" bölümü için geçerli olan benzer uygulamaları izlemelidir.

Eğer KOBİ'ler için UFRS, belirli bir işlem için muhasebe politikaları arasında seçim imkanı sunuyorsa, ve işletme halihazırda kullandığı seçimini değiştiriyorsa, bu bir muhasebe politikası değişikliğidir.

Önemli muhasebe tahminleri ve kararları

Bir işletme, muhasebe tahminlerinin ve varsayımlarının bir sonraki finansal dönemde, defter değerlerinde önemli bir düzeltme riski yaratacağı durumlarda, bunun niteliği ve tutarını açıklamalıdır.

Muhasebe tahminlerinde değişiklikler

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; ileriye dönük olarak etkilenen dönemin (değişikliğin yapıldığı dönem ve gelecek dönemler) kar veya zararı ile ilişkilendirilerek finansal tablolara yansıtılmalıdır. Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin varlıklar, yabancı kaynaklar veya özkaynak kalemlerinde değişiklik yaratması durumunda ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir.

Geçmiş dönemde meydana gelen önemli hataların düzeltilmesi

Hatalar, bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya kullanılmasından kaynaklanabilir.

Geçmiş dönemde meydana gelen hatalar geriye dönük olarak (açılış birikmiş kar-zarar tutarından düzeltmenin yapılması ve karşılaştırmalı bilgilerin hazırlanması) düzeltilmelidir. Döneme özgü veya kümülatif etkinin hesaplanamadığı durumlarda ise işletme, hatayı mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak düzeltmelidir.

Hata ve düzeltmenin finansal tablolardaki etkisi açıklanmalıdır.

2.7 Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar (Dipnotlar)

Dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu (veya gelir ve birikmiş karlar tablosu) ve nakit akım tablosunda sunulan bilgiler mümkün olduğu ölçüde dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunmalıdır.

Dipnotlar ana tablolarda gösterilen tutarlara dair ek bilgiyi sağlar. Aşağıdaki dipnotlar, asgari olarak gösterilmesi istenen açıklamalardır.

- bilgilerin KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu olarak hazırlandığı
- muhasebe politikaları
- önemli muhasebe tahminleri ve kararları
- ana tablolarda sunulmayan ama KOBİ'ler için hazırlanan UFRS tarafından gerekli kılınan bilgiler.

İşletmeler ayrıca, mümkün olduğu ölçüde, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve haricen sermaye yeterliliği ile ilgili uymaları gereken zorunluluklar bunları açıklamalıdır.

İşletmeler, KOBİ'ler için UFRS tarafından açıklanması zorunlu tutulmayan ilave bilgilere finansal tabloların daha anlaşılır hale gelmesini sağladığı sürece yer verebilirler.

2.8 İlişkili taraflar

İlişkili taraflar;

- bağlı ortaklıklar;
- onların bağlı ortaklıkları;
- iştirakler;
- iş ortaklıkları;
- işletmenin veya ana ortaklığının üst düzey yöneticilerini (aile yakınları dahil), işletmeyi kontrol eden veya ortak kontrol eden ya da önemli etkisi olan tarafları (aile yakınları dahil) ve;
- çalışma dönemi sonrasında sağlanan fayda planlarını içerir.

İşletme ile sadece olağan iş ilişkisinde bulunan finansman sağlayıcılar ve devlet makamları ilişkili taraf kabul edilmez. İşletme üzerinde devlet kontrolü olması durumunda dipnot açıklamalarında bir takım istisnalara gidilmektedir.

Mevcut ve nihai kontrole sahip taraflarının (bireysel ve grup olabilir) adlarının, bu ilişkili taraflarla işlem yapılmasa da açıklanması gerekmektedir.

İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde; işlemin içeriği, işlemin tutarı, mevcut bakiyeler, ödenecek tutarlar ve finansal tabloların açık bir şekilde anlaşılabilmesi için gerekli diğer öğelerin (örneğin işlem hacmi, fiyatlandırma politikaları, ödenecek tutarlar) kamuya açıklanması gerekmektedir. Açıklamalar, ana işlem türlerine ve ilişkili tarafların sınıflandırılmasına göre yapılmalıdır. İlişkili taraf işlemlerinin işletmenin finansal tablolarına olan etkisinin ayrı olarak açıklanmasının gerektiği durumlar dışında, benzer içerikteki kalemler toplu olarak (örneğin toplam yönetici ikramiyeleri) açıklanabilir.

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin koşulların, piyasa şartlarında muvazaasız işlemlerin koşullarına denk olduğunun kamuya açıklanması, yalnızca bu şartların doğrulanabilir olduğu durumlarda yapılır.

2.9 Bilanço tarihinden sonraki olaylar

Bilanço döneminden sonraki olan olaylar; düzeltme gerektiren olaylar veya düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak sınıflandırılabilir. Düzeltme gerektiren olaylar; raporlama tarihi itibariyle ilgili olayların var olduğuna dair kanıtların olduğu ve finansal tabloların gerekli şekilde düzeltildiği durumlardır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar; ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığı, finansal tabloların düzeltilmediği, sadece ilgili notta gerekli açıklamanın verildiği durumlardır.

Ödeneceği, raporlama tarihinden sonra ilan edilen veya teklif edilen temettüler yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz.

Bilançonun onay tarihi ile onayın kimin tarafından yapıldığına ilişkin bilgiler kamuya açıklanır. İşletmenin ortakları veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.

Dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır ve okuyucuya finansal tablolar hakkında bilgi vermeyi amaçlar.

3. Varlıklar ve Borçlar

KOBİ'ler için UFRS'de stokların son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre maliyetlendirilmesi ne izin verilmez.

Bir varlık, işletmenin geçmişteki işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin kontrolünde olup, gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerdir.

Borç, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesiyle işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir.

Bir varlığın veya borcun muhasebeleştirilmesi öncelikle gelecekte işletmeye ekonomik bir fayda akışı veya işletmeden ekonomik bir fayda çıkışı olasılığının olup olmamasına ve varlığın maliyeti ya da değerinin güvenilir bir şekilde ölçülüp ölçülmemesine bağlıdır.

3.1 Finansal olmayan varlıklar

Stoklar

Stoklar ilk olarak maliyet değerleriyle muhasebeştirilir. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, stokların mevcut yer ve durumuna getirmek için yapılmış olan dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetleri içerir.

Stokların maliyeti; ithalat gümrük vergileri, iade alınamayacak vergiler; nakliye, yükleme boşaltma giderleri ve stokla doğrudan ilişkili diğer giderlerden ticari iskonto, diğer indirim ve ödeneklerin düşülmesiyle bulunan giderlerin toplamıdır.

Müteakip ölçümlerde stoklar, (a) maliyet değeri ile (b) satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve satış için gerekli giderlerinin çıkarılmasıyla elde edilen tutarın, düşük olanı ile değerlenir.

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenmelidir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine izin verilmez. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü veya kullanım alanları itibariyle birbirlerinden farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller

İşletmenin kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tuttuğu gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi). Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak amacıyla tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkul olarak değerlendirilmez.

İlk kez ölçme

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi varlığın alımıyla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur.

Müteakip ölçüm

Yatırım amaçlı gayrimenkulun gerçeğe uygun değeri; aşırı maliyet ve güç sarfetmeksizin, güvenilir şekilde ölçülebiliyorsa, işletme bu varlığını gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirir. Gerçeğe uygun değerde oluşan değişimler, meydana geldikleri döneme ait gelir veya gider kalemlerinde muhasebeleştirilirler. Gerçeğe uygun değerin ölçülemediği durumlarda; yatırım amaçlı gayrimenkul, maddi duran varlık için yapılan uygulamayla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirilir. Yönetim, mevcut son ölçülebilir gerçeğe uygun değerini maliyet değeri olarak alıp bir sonraki güvenilir ölçülebilir gerçeğe uygun değer elde edilene kadar bu maliyet değeri üzerinden yatırım amaçlı gayrimenkulu muhasebeleştirmelidir. Bir kısmı kiralama işlemine tabi olan varlığın sadece ilgili kısmı için yatırım amaçlı gayrimenkul tanımlaması yapılmalıdır.

Maliyet yöntemi uygulanan yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi duran varlıklar için yapılan uygulamayla tutarlı olacak şekilde muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul grubuna sınıflandırmalar veya bu sınıftan transferler, gayrimenkulün bu tanıma uymaya başladığı andan itibaren veya bu tanımdan çıktığı andan itibaren yapılmaktadır.

Maddi duran varlıklar

Maddi duran varlıklar a) üretimde veya hizmet vermede kullanılan, başkalarına kiralanan veya yönetimsel amaçlarla kullanılan ve b) birden fazla dönem kullanılması beklenen sabit kıymetlerdir. Aynı zamanda bu bölüm, maliyet yöntemi altında takip edilen yatırım amaçlı gayrimenkuller için de uygulanabilir.

İlk kez ölçme

Maddi duran varlıklar ilk elde etme maliyetiyle kaydedilir. Maliyete dahil olan kalemler: a) avukat veya aracılık ücretleri, ithal vergileri ve iade edilemez diğer vergilerde dahil olmak üzere alım fiyatı; b) varlığın amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilene kadar oluşan her türlü harcamalar; c) varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetlerdir.

Müteakip ölçüm

Maddi duran varlık grupları, maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Maddi duran varlığın amortismana tabi tutarı (brüt defter değerinden tahmini hurda değerinin düşülmesi ile bulunan değer) faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amortismana tabi tutulur.

Bir maddi duran varlık farklı faydalı ömürlere sahip parçalardan oluşabilir. Amortisman her bir parçanın ömrüne göre hesaplanmalıdır. Faydalı ömürleri aynı olan ve aynı amortisman metoduna tabi olan önemli parçalar, amortisman giderinin belirlenmesi için gruplanabilir.

Varlıklarla ilgili muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, varlığın faydalı ömrü süresince yapılan büyük çaplı bakım-onarım maliyetleri varlığın parçası olarak aktifleştirilir. Yenilenen parçaların defter değeri bilançodan çıkarılır.

Şerefiye'nin dışında maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. Maddi olmayan duran varlığın tanımlanabilirlik kriterine uyması için; ayrıştırılabilir olması (satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir veya takas edilebilir) veya sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması gerekmektedir.

Muhasebeleştirme

Maddi olmayan kalem için yapılan harcamalar, varlıklarla ilgili muhasebeleştirme kriterini sağlıyorsa; varlık olarak muhasebeleştirebilir.

Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümü

Maddi olmayan duran varlık ilk olarak maliyet değeriyle defterlere alınır. Maliyet (a) varlığın alımı için verilen bedeli (ithalat vergileri, iade edilmeyen satın alım vergileri, net ticari iskonto ve indirimler dahil) ve (b) varlığın amaçlanan koşullarda kullanabilmesini sağlayacak duruma getirilene kadar oluşan masrafları içerir.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili işletme içi bir araştırma geliştirme harcaması; bu harcama KOBİ'ler için UFRS'de belirtilen aktifleştirme kriterlerine uyan bir varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmadığı sürece giderleştirilir. Eğer yapılan harcama başka bir varlığın maliyetinin bir parçasını olusturuyorsa, o varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir.

Muhasebeleştirme ilkesi kesindir. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara dair maliyetlerin birçoğunun aktifleştirilmesine izin verilmez, bu nedenle gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Başlangıç maliyetleri, eğitim, taşınma ve reklam harcamaları araştırma için yapılan harcamalara örnek olarak verilebilir. İşletme içi yaratılan markalar, ticari isimler, müşteri listeleri, yayın hakları ve benzer nitelikteki harcamalar, varlık olarak muhasebeleştirilemez.

Maddi duran varlıklar faydalı ömürleri boyunca amortismana tabi tutulur.

Müteakip Ölçüm

Maddi olmayan duran varlıklar, maliyetlerinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları ayrılmış olarak muhasebeleştirilir.

Amortisman, maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde uygulanır. Faydalı ömür, varlığın sözleşme süresine veya diğer kanuni haklara göre belirlenmektedir ve sınırsız olamaz. Şirket yönetiminin faydalı ömrü belirleyemediği durumlarda faydalı ömür 10 yıl olarak dikkate alınır.

Maddi olmayan duran varlığın hurda değeri; üçüncü bir şahsın, ilgili varlığı satın alacağına dair taahütü yoksa veya varlığın aktif bir piyasa değeri mevcut değilse, sıfır kabul edilir.

3.2 Finansal Araçlar

Finansal araç, bir işletmenin finansal varlığında artış sağlarken diğer bir işletmenin de finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan bir sözleşmedir. İşletme, finansal aracı ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı şartlarına taraf olduğu zaman muhasebeleştirebilir.

KOBİ'ler için UFRS finansal araçları alt başlıkta inceler: 11. kısım; temel finansal araçlar ve 12. kısım; ilave finansal araçlar. 11. kısım KOBİ'ler için UFRS kapsamına giren bütün işletmeler için uygulanabilir. 12. kısım ise daha büyük ve karmaşık yapıda olan işletmeler tarafından uygulanır.

Bir işletme, uygulama aşamasında, KOBİ'ler için UFRS'nin 11. ve 12. kısımlarını ya da UMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçümleme" standardını uygulamak konusunda seçim hakkına sahiptir. Ancak her durumda KOBİ'ler için UFRS açıklama gerekliliklerine uymak zorundadır.

Genel uygulama, UFRS standartlarına bağlı kalarak raporlama yapan ana ortağın grup şirketlerinin muhasebe politikası olarak UMS 39 standardını uygulamayı benimsemesidir.

Temel finansal araçlar

Temel finansal araçlar; nakit, borçlanma aracından (kredi borcu-alacağı), bir kredi almak için verilen taahhütlerden, ve imtiyazlı hisse senedine çevirilemeyen yatırımlar ile satış opsiyonu olmayan imtiyazlı ve adi hisse senetleri yatırımlarından oluşmaktadır.

Bir borçlanma aracı aşağıdaki kriterleri karşıladığı sürece temel finansal araç olarak değerlendirilir:

- Hisse sahibine borçsuz iade edilmişse,
- Hisse sahibine cari dönemden veya önceki dönemlerden kaynaklanan bir faiz veya ana para kaybı yaratacak sözleşmeye dayalı bir düzenleme yoksa,
- Sözleşmeye dayalı, gelecekteki olaylara göre şekillenecek erken geri ödeme şartı yoksa,
- Yukarıda sayılanların dışında herhangi bir şarta bağlı geri ödeme durumu yoksa.

Temel finansal araçlara örnek olarak vadesiz mevduat, kredi borç/ alacakları, ticari borç/ alacak, özel sektör tahvili, bono ve benzeri borçlanma araçları verilebilir.

İlk kez ölçme

Temel finansal araç ilk kez muhasebeleştirilirken; yapılan işlem bir finansman işlemi olmadığı sürece, işlem fiyatından muhasebeleştirilir. Eğer bir finansman işlemiyse gelecekte yapılacak ödemelerin piyasa oranlarını kullanarak indirgenmesiyle bugünku değerine getirilerek muhasebeleştirilir.

Müteakip ölçüm

Her raporlama dönemi sonunda, temel finansal araçlar aşağıdaki şekilde ölçülür:

- Etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi
- Kredi taahhüdünün maliyetinden (sıfır olabilir) değer düşüklüğü çıkartılarak ölçülmesi
- Halka açık şirketlerin çevrilemeyen ve yerine konulamayan hisselerinin gerçeğe uygun değerinden; şirket halka açık değilse ve hisselerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, gerçeğe uygun değerinden; yoksa maliyetinde toplam değer düşüklüğü çıkartılarak ölçülmesi

Gerçeğe uygun değer

Gerçeğe uygun değer aşağıdaki sıralamaya göre hesaplanır:

- Aktif bir piyasada kayıtlı benzer bir varlığın fiyatı,
- Aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda, benzer bir varlığın son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin kullanılması
- Eğer yukarıda sayılanların hiçbirisi uygulanamıyorsa, gerçeğe uygun değer, bir değerleme yöntemi kullanmak suretiyle belirlenir.

Maliyet veya itfa edilmiş maliyetinden gösterilen finansal araçlarda değer düşüklüğü

Maliyetinden veya itfa edilmiş maliyetinden gösterilen finansal araçlara ilişkin değer düşüklüğünün oluştuğuna yönelik tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda ilgili değer düşüklüğü zararı tutarı gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

İtfa edilmiş maliyetinden gösterilen finansal araçlarda değer düşüklüğü zararının tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının finansal varlığın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak muhasebeleştirilir.

Bir finansal araç maliyetinden değer düşüklüğü rakamı çıkartılmış şekilde gösteriliyorsa, değer düşüklüğü zararının tutarı, bu varlığın raporlama günü satılmasına istinaden elde edilecek en iyi tahmini değer ile defter değeri arasındaki fark olarak muhasebeleştirilir.

Finansal varlıkların bilanço dışına çıkartılması

Finansal varlıklar sadece aşağıdaki durumlarda bilançodan çıkartılır:

- varlıklardan elde edilecek nakit akımlarıyla ilgili haklar sona erdiğinde veya gerçekleştiğinde,
- işletme finansal varlığın mülkiyetinden doğan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devrettiyse,
- finansal varlığın mülkiyetinden doğan bütün risk ve getirileri önemli ölçüde elinde bulundurmaya devam etmekle beraber işletmenin finansal varlığın üzerindeki kontrolü transfer ettiği durumlarda, finansal varlık bilanço dışına çıkartılır, yaratılan veya elinde bulundurulan hak ve yükümlülükler muhasebeleştirilir.

Finansal borçların bilanço dışına çıkartılması

Finansal borç, yükümlülük ortadan kalktığı zaman, yani sözleşmede belirlenen yükümlülük sona erdiğinde, yükümlülük iptal olduğunda veya yükümlülüğün vadesi bittiğinde bilançodan çıkarılabilir.

Finansal araçlar ile ilgili ilave açıklamalar

12. kısım kapsamındaki bütün finansal araçlar ilk kez muhasebeleştirilirken ve raporlama tarihleri itibariyle tekrar ölçülürlerken gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilirler. Güvenilir gerçeğe uygun değer ölçümünün mümkün olmadığı durumlarda ise bu uygulama geçerli değildir.

Bu durumda ise; işletmeler bu finansal aracın en son elde edilebilen gerçeğe uygun değerini maliyet kabul etmeli ve ilgili finansal araç bilanço dışına çıkartılıncaya veya ilgili gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor duruma gelinceye kadar bu değer üzerinden değer düşüklüğüne konu edilmelidir.

Riskten korunma muhasebesi

Bir işletme aşağıda belirtilen kriterleri sağlaması durumunda, riskten korunma araçları ve riskten korunma kalemleri belirleyerek, riskten korunma ilişkisi oluşturabilir. Bu durumda, işletme riskten korunma muhasebesini kullanabilir. Riskten korunma araçları ve riskten korunma kalemleri ile ilişkilendirilen, korunulan risklerle ilgili kazanç ve kayıplar, gelir ve giderde aynı zamanda muhasebeleştirilir.

Riskten korunma muhasebesi uygulandığında; korunulan risklerle ilgili kazanç ve kayıplar, gelir ve giderler de aynı zamanda muhasebeleştirilir.

Finansal olmayan varlıklar bazı istisnai durumlar hariç olmak üzere; raporlama dönemlerinde değer düşüklüğüne dair göstergeler dikkate alınarak, değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

Riskten korunma aracının özelllikleri aşağıda sıralandığı gibidir:

- Vadeli faiz oranı swapı, yabancı para swapı, yabancı paraya veya ticari mala dayalı vadeli işlem sözleşmelerden kaynaklanan risklerden korunmak için etkin bir araç olarak işlem görmesi beklenir.
- İşletme dışındaki bir tarafı içerir.
- Riskten korunma aracının kontrat tutarı ilgili riskin ana parasına veya kontrat tutarına eşittir
- Riskten korunma aracının vadesi; riskin yönetildiği işlemin vadesinden, emtia işlemlerinde veya yüksek ihtimalli işlemlerde tahmin edilen gerçekleşme tarihinden sonra olmamalıdır.
- Ön ödemesi, erken kapatması veya tarih uzatması seçenekleri yoktur.

Bir işletmenin riskten korunma muhasebesi ile ilgili koşullara sahip olabilmesi için,

- riskten korunma muhasebesine başlangıcında, riskten korunma araçları ve riskten korunma kalemleri arasındaki ilişkiyi belgelemesi
- korunduğu riskleri belirlemesi ve aşağıdaki belirtilen şekilde tanımlaması:
  - faiz oranı riski veya
  - kati bir taahhüt altında olan yabancı döviz kuru veya büyük bir olasılıkla tahmine dayalı bir işlem veya yabancı operasyonlardaki net bir yatırım; veya
  - bir emtianın fiyat riski; ve
- Söz konusu riskten korunma aracının korunulan riskin etkin bir şekilde dengeleyebilmesi.

Riskten korunma işleminin etkinliği; finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarında meydana gelen ve korunulan riskle ilişkilendirilebilen değişikliklerin riskten korunma aracı tarafından dengelenme derecesidir.

İşletme, riskten korunma işleminin başlangıcında ve müteakip dönemlerde, işletmenin söz konusu varlığın makul değerindeki veya söz konusu işlemin sakınılan riskinden kaynaklanan nakit akımlarındaki değişikliklere karşı riskten korunma aracının yüksek derecede etkinliğini belgelemek durumundadır.

Makul değer değişikliği riskinden korunma araçlarında (sabit faiz riskinden korunma veya bir emtianın fiyat riski), riskten korunma kalemleri, korunulan riske ilişkin kazanç ve kayıplara göre düzeltilir. Bu tutar, riskten korunma aracının gelir tablosundaki etkisi ile mahsuplaştırılarak gelir tablosuna kaydedilir.

Nakit akım riskinden korunma işlemleri ile ilgili koşullara sahip olan araçlardan (değişken faiz oranı riskinden korunma veya yabancı döviz kuru riski, veya yabancı operasyonlardaki net yatırımlar gibi) doğan kazanç ve kayıplar doğrudan özkaynaklar altında muhasebeleştirilir. Riskten korunma kalemleri gelir tablosunu etkilediğinde veya bir varlık veya borcun elde edinmesi sırasında defter değerinde düzeltme yapmak için kullanılıyorsa, özkaynaklardan gelir tablosuna transfer edilir.

3.3 Finansal olmayan varlıklarda değer düşüklüğü

Varlıklar aşağıdaki istisnalar hariç olmak üzere değer düşüklüğü testine tabi tutulur; ertelenmiş vergi alacağı, çalışanlara sağlanan faydalar, finansal varlıklar, makul değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, makul değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklar.

Stoklarda değer düşüklüğü

Stoklar her bilanço döneminde, bilançoda gösterilen değerin, satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar ile karşılaştırılması yoluyla değer düşüklüğü testine tabi olur. Yönetim, her müteakip dönemde, daha önceden hesaplanan değer düşüklüğünün ters çevrilmesi gerekliliğini tayin etmek için satış fiyatından tamamlanma maliyeti ve satış giderlerini düşülmesi sonucu bulunan tutarı takip eder.

Stoklar dışındaki varlıklarda değer düşüklüğü

Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Bahsedilen indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır ve gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Şerefiye dahil tüm varlıklar, değer düşüklüğüne dair bir gösterge olması durumunda değer düşüklüğü için değerlendirilmelidir. Değer düşüklüğüne dair bir göstergenin varlığı her bilanço döneminde gözden geçirilir.

İşletme dışı değer düşüklüğü göstergeleri olarak; varlığın piyasa değerindeki azalma, teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazardaki önemli olumsuz değişiklikler, piyasa faiz oranlarındaki artışlar, veya işletmenin net varlıklarının piyasa değerlerinden daha yüksek olması sayılabilir.

İşletme içi değer düşüklüğü göstergeleri; varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunması, varlığın kullanım yöntemindeki değişiklikler (örneğin varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması), veya işletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıtın mevcut olması.

Bir varlık için değer düşüklüğü testi gerçekleştirirken, yönetim satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygu değerini tahmin eder. Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutarıdır. Bir varlık için, bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasa bulunmaması durumunda, bu değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, raporlama dönemi sonunda (raporlama tarihinde), bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır.

Şerefiyenin makul değeri, şerefiyenin ait olduğu bir üst varlık grubunun makul değerinin ölçülmesinden türetilir. Değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye, birleşme tarihinden itibaren, devrolanın diğer varlıkları veya borçlarının söz konusu birimlere veya birim gruplarına dağıtılmış olup olmadığına bakılmaksızın, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır.

Değer düşüklüğü giderinin muhasebeleştirilmesinden sonraki her raporlama döneminde, işletme değer düşüklüğü giderinde bir azalma olup olmadığını veya değer düşüklüğünün var olup olmadığını tayin eden göstergeleri tespit etmelidir. Şerefiye dışındaki değer düşüklüğü giderleri, satış maliyeti sonrası makul değer tutarının bilanço değerini aşması durumunda, ters çevrilir. Ters kayıt tutarı sınırlamalara tabidir. Şerefiyedeki değer düşüklüğü ters çevrilemez.

Değer düşüklüğü giderleri ve sonraki dönemlerde oluşan değer artışları, gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

3.4 Karşılıklar ve yükümlülükler

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Karşılık, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması, ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebilmesi durumunda finansal tablolara alınır.

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır. Tutar önemli ise, karşılık, yükümlülüğün karşılanmasında gerekli olaracağı tahmin edilebilmesi tutarın bugünkü değeridir.

Mevcut yükümlülük, sorumluluk doğuran bir olaydan kaynaklanır ve hukuki veya zımni bir yükümlülük olabilir. Sorumluluk doğuran bir olay işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka bir alternatifinin olmaması sonucunu doğurur. İşletme gelecekte yapacağı işlemlerle ileride oluşabilecek harcamalardan kaçınabilirse, gelecekte oluşabilecek bu harcamalar için yükümlülüğü bulunmaz ve bunlara ilişkin bir karşılık ayırmaz. Örneğin, bir işletme sadece gelecekte bir zamanda gerçekleştirmeyi planladığı bir harcamayı esas alarak bir karşılık ayıramaz.

Karşılığın bir kısmının ve tamamının tazmini söz konusu ise, tazminatın ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için ancak bu tutarın tazmin edilebileceğinin kesine yakın olması ve tazminata ilişkin tutarın karşılık tutarını geçmemesi gerekmektedir. Tahmini tahsilat finansal tablo dipnotlarında belirtilir. KOBİ'ler için UFRS'de kapsamlı gelir tablosunda netleştirme yapılmasına imkan tanınmıştır.

Yönetim her raporlama tarihinde karşılıkları gözden geçirir ve mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için katlanacağı harcamayla ilgili en gerçekçi tahmini muhasebeleştirir.

Koşullu borçlar

Koşullu borçlar işletmenin kontrolünde olmayan olaylardan kaynaklanarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan muhtemel yükümlülükler veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının olası olmaması ya da ilgili yükümlülüğün tutarının yeterince güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüklerdir. Bir yönetim, işletme birleşmeleri sonucunda iktisap edilen koşullu borçlar haricinde, hiçbir koşullu borcu yükümlülük olarak muhasebeleştiremez ama gerekli açıklamaları yapmak zorundadır.

Koşullu varlıklar

Koşullu varlıklar muhasebeleştirilmez. Gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve varlık olarak muhasebeleştirilir.

3.5 Çalışanlara sağlanan faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir. Bu faydalar; ücretle ilgili faydalar (ücretler, maaş, kar paylaşımı, ikramiyeler, uzun süreli işten ayrılmalar ve hisse bazlı tazminat planları v.b.), işin sona ermesi ile ilgili tazminatları (işten ayrılma, işten çıkarma tazminatları) ve çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydaları (emeklilik faydaları) içermektedir.

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, işten ayrılma tazminatı, hayat sigortası ve çalışma dönemi sonrasını kapsayan sağlık yardımlarıdır. Emekli maaşı ve işten ayrılma tazminatı çalışanlara tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları doğrultusunda sağlanmaktadır.

Tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları ayrımının yapılmasında, sözleşmenin kayıt ve şartlarına bakılmalıdır.

Tanımlanmış katkı planı, firmanın ayrı bir firmaya yaptığı sabit katkı primlerinden oluşan emeklilik planıdır. Bu planlar, şirketin, çalışanlarından geçmişte veya halihazırda sağladığı hizmetlere karşılık doğan yükümlülüğün şirketin mevcut varlıkları yeterli olmasada ilave yükümlülüğün olmadığı planlardır. Tanımlanmış fayda planı, tanımlanmış katkı planından farklı bir emeklilik planıdır.

Birden fazla işvereni ilgilendiren planlarda ve devlet planlarında; ki bunlar tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır; özel uygulamalar dikkate alınmalıdır. Ancak, tanımlanmış fayda planının muhasebeleştirmesi ile ilgili yetersiz bilgi olması durumunda tanımlanmış katkı planının muhasebeleştirmesi uygulanır.

Muhasebeleştirme ve ölçme: tanımlanmış katkı planları

Tanımlanmış katkı planlarının maliyeti, muhasebe dönemi içinde oluşan işveren tarafından ödenecek katkı paylarıdır.

Muhasebeleştirme ve ölçme: tanımlanmış fayda planları

Tanımlanmış fayda planlarına bağlı yükümlülüklerinin hesaplanmasında; işletme yüksek maliyet ve çaba sarfetmek durumunda kalmıyorsa, önceden belirlenmiş fayda ölçüm yönteminin (öngörülen yükümlülük yöntemi) kullanılması gerekmektedir. Bu metod, her hizmet dönemini, faydaya hak kazanılmış ek bir dönem olarak tanımlar, ve fayda yükümlülüğüne ulaşabilmek için her birimi ayrı ölçer.

Öngörülen yükümlülük yöntemi; gereksiz maliyet ve çaba sarfedileceği için elverişli değilse, işletme yönetiminin gelecekteki maaş zam oranı tahminlerini, mevcut çalışanların işe devam edebilme, işten ayrılma ve ölüm oranlarını hesaba katarak bir takım tahminlerden yola çıkıp bu yükümlülüğü hesaplamaları öngörülmüştür.

Hesaplanan fayda tutarının hesaplanmasını normal olarak bir aktüer uzmanının değerlendirmesi gerektmektedir. Ancak KOBİ'ler için UFRS bunu zorunlu kılmamaktadır. Tanımlanmış fayda planı yükümlülüğü, gelecekteki maaş zam oranları da göz önünde bulundurularak; yükümlülüğün beklenen vadesi ile uyumlu vadedeki nitelikli şirket tahvilleri üzerindeki faiz oranı ile iskonto edilerek bugünkü değeri ile kaydedilmelidir. Nitelikli şirket tahvilleriyle ilgili piyasaların bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvilleri üzerindeki faiz oranları kullanılmalıdır.

Plan varlıkları, çalışanların emeklilik fonları tarafından tutulan varlıklar ve hak kazanılan sigorta poliçelerini ifade eder. Bu plan varlıkları, net tanımlanmıs fayda planı yükümlülüğünü belirleyebilmek için tanımlanmış fayda yükümlülüklerinden çıkartılır. Eğer bu işlem bir net varlık (fazlalık) olarak sonuçlanırsa, işletme bu fazlalığı ancak gelecekteki katılımları azaltma yoluyla veya plandan geri ödeme ile kazanım sağlayabileceği durumlarda tahakkuk ettirebilir.

Tanımlanmış fayda planları ile ilişkilendirilen bütün maliyetler, işletme aktuaryal karlar ve zararları diğer kapsamlı gelir altında muhasebeleştirmeyi seçmediği sürece kar ya da zarara yansıtılır. Yükümlülüğün yeniden ölçülmesiyle doğan maliyetler diğer kapsamlı gelir altında, bunun haricindeki tüm diğer maliyet unsurları gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Not: Atuaryal varsayımlarla emeklilik planlarının zaman içerisinde nasıl değişeceği tahminlenerek varlık ve yükümlülükler hesaplanır. Bu varsayımlar, ölüm oranı, iskonto oranı gibi kalemleri kapsamaktadır. Aktuaryal olarak öngörülen sonuçlar ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki fark pozitif ise aktuaryal kazanç; negatif ise aktuaryal kayıp olarak nitelendirilir. Aktuaryal varsayımlarda yapılan bir takım değişikliklerin sonucunda da aktuaryal kar zarara yol açacak farklar çıkabilir. (Örneğin insan ömrünün uzamasından dolayı ölüm oranının değişmesi). Bu varsayımlardaki değişiklikler de aktuaryal kar-zarar oluşturacak farkları yaratmaktadır.

Tanımlanmış fayda planı belli bir dönem için başlatılmışsa, bu işletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğündeki artış veya azalışlar, dönem kar veya zararında muhasebeleştirilir. Tanımlanmış fayda planının tasfiyesi ya da sınırlandırılmasından doğan kar ya da zarar, tasfiyenin yada sınırlandırılmanın oluştuğu dönemde gelir tablosuna tahakkuk ettirilir.

Diğer uzun dönemli faydalar

KOBİ'ler için UFRS, hak kazanımdan sonraki on iki ay ya da daha uzun bir dönemi kapsayan uzun dönemli izinler, jübile veya diğer uzun dönemli hizmet yardımları, uzun dönemde malüllük yardımı, maluliyet tazminatı ve prim ödemeliri gibi uzun dönemli faydaları da kapsamaktadır. Diğer uzun dönemli faydalar tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonundaki bugünkü değeri eksi, yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği durumlar dışındaki plan varlıklarının (eğer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri olarak muhasebeleştirilir.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerini finansal tablolarda yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasında oluşan tüm geçici farklar üzerinden yükümlülük yöntemine göre ertelenmiş vergi hesaplanır.

3.6 Gelir vergisi

Dönem vergisi, vergiye tabi kâr açısından o döneme veya önceki dönemlere ait ödenecek gelir vergisini ifade eder. Bu rakam, vergi makamlarınca yapılması muhtemel incelemelerin etkilerini de içerecek şekilde hesaplanmalıdır.

Bir işletme (a) ertelenmiş vergi borcunu, indirilebilir geçici farkların gelecekteki vergilendirilebilir geliri artırmasını beklediği durumlarda; (b) ertelenmiş vergi alacağını, indirilebilir geçici farkların gelecekteki vergilendirilebilir geliri azaltmasını beklediği durumlarda; (c) ertelenmiş vergi alacağını, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları bulunduğunda muhasebeleştirebilir. Ertelenen vergi aşağıdaki durumlar haricinde, varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasında oluşan tüm geçici farklar üzerinden yükümlülük yöntemi kullanılarak hesaplanır: (a) Bağlı ortaklık, şube, iştirak ve iş ortaklıklarında yer alan iştiraklerden elde edilen birikmiş kazançların dağıtılamadığı ve oluşan geçici farkların öngörülebilir bir gelecekte kapanamayacağı durumlarda, (b) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkacak geçici farklarda.

İndirilebilir geçici farklar, aşağıda sıralanan birkaç durumda meydana gelir:

- Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasında fark olduğu durumlarda,
- Bir kalemin bir muhasebe döneminde vergiye tabi kar hesaplamasına dahil edilirken, aynı zamanda bir başka muhasebe döneminde kapsamlı gelir tablosuna konu olması durumunda.

İndirilebilir geçici farklar, yukarıda sıraladığımız koşulların haricinde başka durumlardan da kaynaklanabilir:

Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynakta meydana gelen bir işlem veya olaydan kaynaklanması dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Bu durumda, vergi açısından olarak bu olayın veya işlemin meydana geliş zamanı baz alınmalıdır.

Ertelenmiş vergi alacak veya borçları raporlama tarihi itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesin olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır. Ertelenmiş vergi alacak ve borcuna iskonto uygulanmamaktadır. İşletme yönetimi, önceden ayrılmış ertelenen vergi varlığının gerçekleşmemesi kuvvetle muhtemel olduğunda bu ertelenen vergi varlığı rakamı kadar karşılık ayırmalıdır.

Bir işletme farklı vergilendirilebilir gelir seviyelerinden kaynaklanan, farklı vergi oranları üzerinden vergilendiriliyorsa ertelenmiş vergi alacak veya borçları raporlama tarihi itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesin olan vergi oranlarına dayanılarak geçiçi farkların ters çevrileceği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.

İşletme ortakları adına vergi otoritelerine temettü ile ilgili ödenen veya tahakkuk eden vergi tutarı (örneğin stopaj) temettünün bir parçası olarak özkaynaklara kaydedilmelidir.

3.7 Kiralama işlemleri

Kiralama işlemleri, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Eğer bir kiralama işlemi, kiracıya mülkiyete sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve faydaları devrediyorsa finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Diğer tüm kiralamalar faaliyet kiralaması olarak işleme alınır. Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin yasal şeklinden ziyade işlemin özü esas alınmalıdır.

Finansal kiralama işlemi olarak sonuçlanan bir satış ve geri kiralama işleminden elde edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca gelir olarak kaydedilir. İşlemin faaliyet kiralaması olarak sonuçlanması durumunda ayrı kurallar uygulanır. Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kâr veya zarar hemen muhasebeleştirilir veya ertelenir ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa edilir.

Kiracı

Finansal kiralama işleminde kiracı olan taraf ilgili varlık ve borçları kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile veya bugünki değerinden daha az olanı hangisi ise o değerle finansal tablolarına kaydeder. Kiracı benzer varlıklar için uyguladığı amortisman politikasına göre veya daha kısa olması durumunda kiralama süresine göre amortisman ayırır. Kiracı kira ödemelerini finansman masrafları ve ödenmemiş borçların azalması olarak ayrıştırır.

Faaliyet kiralamasında kiracı, başka bir sistematik yaklaşımın beklenen faydayı daha iyi yansıttığını düşünmedikçe, kira ödemelerini doğrusal (eşit) olarak veya tahmini enflasyon oranı göz önünde bulundurularak yeniden yapılandırılıp kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren

Finansal kiralama işlemlerinde, kiraya veren kişi kiraladığı varlığı net kiralama yatırımı tutarına eşit olacak şekilde muhasebeleştirir. Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Kiraya veren faaliyet kiralamasını maddi duran varlık olarak kaydeder ve benzer varlıklar için uygulanan amortisman politikası ile tutarlı bir şekilde amorti eder. Kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanarak veya tahmini enflasyon oranı göz önünde bulundurularak yeniden yapılandırılıp gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi işleminin özü esas alınmalıdır.

4. İşletme birleşmeleri, konsolide finansal tablolar, iştirakler ve iş ortakları

Bütün işletme birleşmeleri satın alma yöntemi uygulanarak gerçekleştirilir.

4.1 İşletme birleşmeleri

İşletme birleşmeleri teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. Tüm işletme birleşmelerinde, bir şirket (satın alan) bir veya briden faz işletmenin veya teşebbüsün (satın alınan) kontrolünü ele geçirir. Kontrol, işletmenin operasyonel ve finansal kararlarında söz sahibi olmak ve bundan doğacak ekonomik faydadan yararlanmaktır.

İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenlerle çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. İş birleşmesi bir işletmenin diğer bir işletmenin, özkaynaklarını alması, net varlıklarını alması; yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya bir veya birden fazla işletme oluşturacak şekilde bir işletmenin bazı net varlıklarını satın alması şeklinde olabilir. İş birleşmesi özkaynağa dayalı finansal araç ihracı, nakit, nakit benzeri veya diğer varlıkların veya bunların karmasından oluşan varlıkların transferi şeklinde gerçekleşebilir. İşlem, birleşecek olan işletmelerin hissedarları arasında olabileceği gibi bir işletme ile diğer işletmenin hissedarları arasında da olabilir. İşletme birleşmesi, birleşen işletmeleri kontrol edecek yeni bir işletmenin oluşturulması, bir veya birden fazla birleşen işletmenin net aktiflerinin bir diğer işletmeye transfer edilmesi veya birleşen işletmelerde bir veya birkaçının yeniden yapılandırılması şeklinde olabilir.

Müşterek yönetime tabi işletme birleşmeleri KOBİ'ler için UFRS kapsamında değildir.

Bütün işletme birleşmeleri satın alma yöntemi uygulanarak gerçekleştirilir. Satın alma yönteminin uygulanabilmesindeki adımlar : (1) iktisap edenin belirlenmesi; (2) işletme birleşmesinin maliyetinin belirlenmesi; ve (3) işletme birleşmesinin maliyetinin satın alım tarihinde elde edilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülükler ve koşullu yükümlülükler arasında dağıtılması.

İşletme birleşme maliyeti, verilen varlıkların değişim günündeki makul değeri, katlanılmış olan yükümlülükleri, satın alan tarafından ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçları ve direk ilişkilendirilebilir maliyetleri içerir. Bu maliyetlerin dağıtımı, satın alma tarihinde, edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlık, borçları ve şarta bağlı yükümlülüklerini makul değeri ile muhasebeleştirerek gerçekleştirilir. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar, satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş makul değerinden gösterilir.

Edinilen kalemleri muhasebeleştirme kriterleri aşağıda belirtilmiştir:

- Maddi olmayan duran varlıklar dışındaki varlıklar; varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik faydanın iktisap eden işletme tarafından faydalanılmasının muhtemel olduğu ve varlıkların makul değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda;
- Şarta bağlı yükümlülükler dışındaki yükümlülükler, işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacağı ve borçların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda ve;
- Maddi olmayan duran varlıklar ya da koşullu yükümlülükler makul değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmelidir.

Şerefiye (elde etme maliyetinin edinen işletmenin varlıkları, borçları ve koşullu yükümlülükleri makul değerlerindeki payından fazla olan tutarı) alım tarihinde, maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır. İlk muhasebeleştirilmesinden sonra, şerefiye, maliyetten, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Şirket yönetiminin şerefiyenin faydalı ömrünü belirleyemediği durumlarda faydalı ömür 10 yıl olarak dikkate alınır.

Negatif şerefiye yönetimin tanımlanabilir kalemleri ölçümlemesi ve işletme birleşmesinin maliyetini yeniden değerlendirmesinin ardından derhal gelir tablosuna kaydedilmelidir.

4.2 Konsolide ve bireysel finansal tablolar

Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Ana ortaklık, bir işletmenin oy hakkının yüzde 50 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, kontrolünün bulunduğu kabul edilir, aksi açıkça ortaya konulduğu takdirde bu varsayım reddedilebilir.

Tüm bağlı ortaklıklar konsolidasyona tabi tutulmalıdır. Bir bağlı ortaklık kontrolün ana ortaklığa geçtiği tarihten itibaren konsolidasyon kapsamına alınır ve kontrolün sona erdiği tarihten itibaren konsolidasyon kapsamından çıkartılır.

Konsolide finansal tablolar grubun finansal bilgilerini tek bir ekonomik işletme olarak gösterir. Bu durum, konsolidasyon prosedürlerinin uygulanması, grup içi bakiye ve işlemlerin eliminasyonu, aynı raporlama tarihi ve ortak muhasebe politikalarının uygulanmasını gerektirir.

Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip bir işletme; kendisinin de bir bağlı ortaklık konumunda olması; ve nihai ya da ara ana ortaklığının KOBİ'ler için UFRS veya UFRS'ye göre konsolide finansal tablo yayınlanmadıkça, konsolide finansal tablo sunmalıdır.

Özel amaçlı işletme (ÖAİ) dar kapsamlı, iyi tanımlanmış bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş bir işletmedir. Bir işletme, özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiğine dair göstergeler olduğunda konsolide edebilir.

Ana ortaklığın konsolide olmayan (bireysel) finansal tablolarında, bağlı ortaklıklar, iş ortaklığı ve iştiraklerdeki yatırımlar maliyet değerleriyle muhasebeleştirilir veya makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Bireysel finansal tablolar, bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır. Ana ortaklığın konsolide olmayan (bireysel) finansal tablolarında, bağlı ortaklıklar, iş ortaklığı ve iştiraklerdeki yatırımlar maliyet değerleriyle muhasebeleştirilir veya makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Birleşik finansal tablolar tek bir yatırımcı tarafından kontrol edilen, ortak hedef ve ekonomik amaçları olan iki ya dad aha fazla şirketin birleştirilmiş finansal tablolarıdır. İşletmenin KOBİ'ler için UFRS'ye uygun olarak birleşik finansal tablolarını hazırlaması durumunda, grup içi işlem ve bakiye eliminasyonları, aynı raporlama tarihi ve ortak muhasebe politikalarının uyugulanması da dahil olmak üzere bu standartın tüm gerekliliklerine uymak zorundadır.

Konsolide finansal tablolar grubun finansal bilgilerini tek bir ekonomik işletme olarak gösterir.

4.3 İştirakler

İştirak; yatırımcı işletmenin, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir. Önemli etki, yatırım yapılan işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleriyle ilgili politikaların belirlenmesine katılma gücü olup ancak bu politikaları tek başına kontrol edememe gücünü ifade etmektedir. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda önemli etkisi bulunduğu kabul edilir, oy hakkının yüzde 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir; aksi açıkça ortaya konulduğu takdirde bu varsayımlar reddedilebilir.

İştirakler maliyet modeli (maliyetten birikmiş değer düşüklüğü zararları çıkarılarak), veya özkaynak metodu (UMS 28, İştiraklerdeki yatırımlara konu olan prosedürleri takiben) kullanılarak ya da makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilirler.

İştirakler duran varlık olarak sınıflandırılırlar.

4.4 İş ortakları

İş ortakları; iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir. Müşterek kontrol bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bir ortak; yatırımını, ortaklığın türüne göre muhasebeleştirmelidir: müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar, veya müştereken kontrol edilen işletmeler.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler

Müştereken kontrol edilen faaliyetler, ayrı bir işletme kurulmasından ziyade iş ortaklarının varlık ve diğer kaynakları ortak kullandığı faaliyetlerdir. Her iş ortağı kendi maddi duran varlıklarını kullanır, stoklarını kendi takip eder ve kendi masraf ve yükümlülüklerini üstlenir. İş ortaklığı anlaşması, genellikle ortak ürünün satışından elde edilen gelir ve her türlü yapılan ortak masrafların iş ortakları arasında paylaşımını sağlayacak maddeler içerir.

Her bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payları ile ilişkili olarak kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler ve katlandığı giderler ile iş ortaklığının mal ve hizmet satışından kazanılan gelirlerdeki payını finansal tablolarına yansıtır.

Müştereken kontrol edilen varlıklar

Bazı iş ortaklıkları, müştereken kontrol ile birlikte çoğu kez iş ortaklığının amaçları için iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin bir ya da daha fazla varlığının ortak mülkiyetini kapsar. Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payına ilişkin olarak; payı oranında sınıflandırılmış varlıklar, üstlendiği yükümlülükleri, iş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülükler, iş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerinden payına düşen kısmını ve bu ortaklıkla ilgili katlandığı giderleri finansal tablolarına yansıtır.

Müştereken kontrol edilen işletmeler

Müştereken kontrol edilen işletmeler her bir iş ortağının hissesinin olduğu ayrı bir şirketin kurulduğu iş ortaklıklarıdır. İş ortakları arasındaki sözleşme işletmenin ekonomik faaliyetleri üzerindeki müşterek kontrolü belirler. İş ortakları, müştereken kontrol edilen işletmedeki hisselerini mali tablolarında aşağıda belirtilen şekilde raporlar:

- maliyetlerinden tüm birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek;
- özkaynak metodu;
- makul değer değişimi gelir tablosu ile ilişkilendirilen

İştirak eden şirket tarafından müştereken kontrol edilen işletmeye yapılan varlık devrinden kaynaklanan kar ve zararlar varlık ile ilgili önemli risk ve getirilerin iş ortaklığına devredilmediği, kar ve zararın güvenilir bir şekilde ölçülemediği ya da ticari işlemin özünün gerçekleşmediği durumlar haricinde, ortak girişimcinin payı oranında tahakkuk ettirilmelidir. İştirak eden şirket, söz konusu varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda ise değer düşüklüğü zararının tümünü muhasebeleştirmelidir.

5. Yükümlülükler ve Özkaynaklar

Özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yükümlülüklerin indirilmesi suretiyle kalan kısımdır. Özkaynaklar, işletme sahipleri tarafından yapılan yatırımları ve bu yatırımlara ilave edilen işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde edilen karlar, eksi kar getirmeyen faaliyetler sonucu işletme sahiplerinin yatırımındaki azalmayı içerir.

Yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

İşletme tarafından ihraç edilen bazı finansal araçlar yasal şeklinden ziyade özüne bakılarak finansal borç olarak muhasebeleştirilmelidir. Bunlar satış opsiyonlu finansal araçlar gibi takip edilen özel finansal araçlar haricinde, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler.

5.1 Hisse senedi ihracı

Özkaynağa dayalı finansal araçlar (örneğin adi hisse senetleri) hisse senedi ihraç maliyeti düşülmek suretiyle makul değerden ölçülür.

5.2 Birleşik finansal araçlar

Eğer işletme borç ve özkaynağa dayalı öğeler içeren bileşik bir araç ihraç ediyorsa, işlem maliyeti kazancın dağıtımıyla uyumlu şekilde bileşenlerine ayrıştırılarak dağıtılmalıdır.

5.3 Geri satın alınan hisseler

Geri satın alınan hisseler, işletmenin sahip olduğu ya da yeniden elde ettiği özkaynağa dayalı finansal araçlardır. Geri satın alınan hisseler için verilen miktarın makul değeri, özkaynaktan bir indirim olarak muhasebeleştirilirler. Hisselerin alımı, satışı, hisse çıkarılması veya iptali işlemleri kazanç veya kayıba neden olmadığından dönemin net geliri içinde yer almamaktadır.

5.4 Ana ortaklık dışı paylar

Konsolide mali tablolarda ana ortaklık dışı payların (azınlık payları), ana ortaklığın özkaynaklarından ayrı olarak özkaynakların bir bileşeni olarak sunulur

İşletmeler tarafından ihraç edilen bazı finansal araçlar yasal şeklinden ziyade özüne bakılarak finansal borç olarak muhasebeleştirilmelidir.

6. Gelirler ve giderler

Hasılat tutarı, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

6.1 Gelir

Hasılat, alınan veya alınacak olan tutarın makul değeri ile ölçülür. İşletmeye ekonomik fayda sağlayacağının muhtemel olması ve bu faydanın güvenilebilir şekilde ölçülebilir olması durumunda hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir.

Mal satışına ilişkin hasılat, işletmenin malların sahipliği ve yönetim kontrolü ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; gelir ve maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda finansal tablolara yansıtılır.

Hizmet sunumundan elde edilen hasılat; hizmetin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda finansal tablolara yansıtılır. Hizmetin verildiği ilgili hesap dönemlerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması; satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması; alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması durumlarından belirtilen işlemler satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmezler.

Bir işlemden doğan hasılat tutarı, hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekir.

Faiz geliri etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir. İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Temettü; hissedarlar tarafından alınmaya hak kazanıldığında muhasebeleştirilir.

İnşaat sözleşmeleri

Bir inşaat sözleşmesenin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesi durumunda, sözleşmenin hasılatı ve sözleşme maliyeti gelir ve gider olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak bilanço tarihi itibariyle finansal tablolara yansıtılır. Sözleşmenin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda hasılat yalnızca, telafi edileceği muhtemel olan gerçekleşmiş giderler tutarı kadar muhasebeleştirilir; sözleşmeye ilişkin maliyetler gerçekleştikleri dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilir.

6.2 Devlet teşvikleri

Devlet teşvikleri, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır.

Bu teşvikler, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

Yönetim, devlet teşviklerini içeriklerine göre aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

- teşviği kullanan işletmeye, belirli performans kriterleri dayatmayan teşvikler, teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olduğu zaman gelir olarak muhasebeleştirilir.
- teşviği kullanan işletmeye belirli bir performans şartı dayatan teşvikler, bu şartlar yerine getirildiğinde gelir olarak muhasebeleştirilir.
- gelir olarak kaydedebilme kriterleri gerçekleşmeden önce alınan teşvikler yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Yönetim, teşvikleri alınmış ya da alınacak olan varlıkların makul değeriyle ölçer.

6.3 Borçlanma maliyetleri

Yönetim, borçlanma maliyetlerinini oluştuğu dönemde giderleştirerek muhasebeleştirir.

6.4 Hisse bazlı ödemeler

Hisse bazlı ödemeler; özkaynağa dayalı finansal araçlar (örneğin hisse); nakit veya başka bir varlık yoluyla ödenecek tutarın işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların bedeline bağlı olması; veya bu ikisinin birleşiminden oluşan işlemleri içerir.

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Yönetim, hisse bazlı işlemlerle elde ettiği ürün veya aldığı hizmeti, ürünün veya hizmetin alınmış olduğu tarihte muhasebeleştirir. Bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde elde edilen hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirir.

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemlerinde gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi mümkün olmadıkça, işletme, elde edilen mal veya hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artışı, doğrudan ilgili mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinden ölçer. Bu durumda hisse bazlı ödemelerin değeri ölçülür ve ilgili artış, elde edilen enstrümanın makul değeri baz alınarak söz konusu değer artışı özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Gerçeğe uygun değerin elde edilmesinin elverişsiz olduğu durumlarda, işletme yönetimi kendi hükmünü kullanarak en uygun değerleme tekniği ile gerçeğe uygun değeri hesaplama yoluna gider.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri borcun makul değeriyle ölçülür.

Müteakip ölçüm

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler, piyasa dışı devir ve birleşme durumları dışında müteakip ölçüme tabi değildirler. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinden doğan borçlar her raporlama ve ödeme tarihinde yeniden ölçülmeli ve makul değerindeki değişiklikler ile birlikte kar ya da zararla ilişkilendirilmelidir.

Borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde giderleştirilerek muhasebeleştirilmelidir.

7. Para Birimleri

Finansal tablolar işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin para birimi ile ölçülmelidir (fonksiyonel para birimi).

7.1 Fonksiyonel para birimi

Finansal tablolar işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin para birimi ile ölçülmelidir (fonksiyonel para birimi). Fonksiyonel para biriminden başka bir para birimi ile yapılan tüm işlemler, yabancı para biriminde yapılmış işlemler olarak kabul edilir.

Yabancı para işlemleri

Yabancı para işlemleri, işlem tarihindeki kurdan fonksiyonel para birimine çevrilir (önemli ölçüde dalgalanma göstermemesi durumunda ortalama kurlar kullanılabilir). Raporlama tarihinde, yabancı para cinsinden parasal bakiyeler bilanço tarihindeki döviz kuru kullanılarak raporlanır. Yabancı para cinsinden tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan bakiyeler ise işlem tarihindeki kurdan raporlanmalıdır. Makul değeriyle ölçülen yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler, makul değerlerinin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilmelidir.

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları hariç olmak üzere (net yatırım tanımı belli kriterlere bağlıdır), kur farkları oluştukları dönemde işletmenin kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Bu kur farkları ise net yatırımın elden çıkarılmasına kadar özkaynaklarda ayrı bir hesap olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılmasında oluşan kar veya zararın bir parçası olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

7.2 Raporlama para birimi

Yönetim, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde ya da para birimlerinde sunabilir. Raporlama para birimi işletmenin fonksiyonel para biriminden farklı ise işletme yönetimi, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu raporlama para birimine çevirir.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi değilse; varlıklar ve yükümlülükler raporlama tarihindeki kapanış kurundan; kapsamlı gelir tablosunun gelir ve giderleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından (önemli ölçüde dalgalanma göstermemesi durumunda ortalama kurlar kullanılabilir) çevrilir. Kur çevrimlerinin tüm etkisi özkaynaklarda ayrı bir hesapta gösterilir.

Birden fazla işletmeyi içeren konsolide finansal tablolar hazırlanırken, gruptaki şirketler farklı fonksiyonel para birimi kullanabilirler. Tüm işletmelerin finansal tabloları, raporlayan işletmenin raporlama para birimine çevrilir. Her bir işletme için çevrimden kaynaklanan kur farkları işletmenin elden çıkarılmasına kadar diğer kapsamlı gelir altında muhasebeleştirilir.

7.3 Yüksek enflasyon

Yüksek enflasyon bir ülkenin ekonomik şartları ile belirlenir. Göstergelerden bir tanesi, son üç yılın kümülatif enflasyon oranıdır. Bu oran yüzde 100'e yaklaşmakta ya da aşmaktaysa yüksek enflasyonlu bir ekonomiden söz edilir.

İşletmenin fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, finansal tablolar, bilanço tarihindeki raporlama para biriminden hazırlanır. Karşılaştırmalı rakamlar yıllık fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Parasal varlık ve yükümlülük taşımaktan kaynaklanan net kar veya zarar gelir tablosuna dahil edilir veya ayrı açıklanır.

8. Özellikli faaliyet ve sektörler

8.1 Tarımsal faaliyetler

Tarım konusunda faaliyet gösteren bir işletme, makul değerin aşırı bir maliyet veya çaba gerektirmeksizin tespit edildiği durumlarda, canlı varlıkları makul değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçer. Makul değerin kullanılamadığı durumlarda ise işletme bu varlıkları birikmiş değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman tutarı düşüldükten sonraki maliyet tutarı ile takip eder.

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde ettiği tarımsal ürünler, hasat noktasında, makul değerlerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

8.2 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi konusunda faaliyet gösteren ve KOBİ'ler için UFRS'yi uygulayan bir işletme, oluşan araştırma harcamalarını ilgili dönemde gider olarak muhasebeleştirir. İşletmeler, maden kaynaklarının araştırılmasında kullanılacak maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satın alınması ya da geliştirilmesi için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesinde KOBİ'ler için UFRS, paragraf 17 (maddi duran varlıklar) ve paragraf 18 (şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıklar)'de anlatılan yöntemleri kullanır. İşletmenin makineleri sökmek, taşımak, veya inşaat alanını eski haline getirmek zorunluluğu olduğu durumlarda, KOBİ'ler için UFRS'nin 17 ve 21 no'lu paragraflarını uygular (karşılıklar ve yükümlülükler).

Hizmet sözleşmeleri

Hizmet sözleşmeleri, devlet veya herhangi bir kamu kuruluşunun özel sektördeki bir işletme ile; yollar, köprüler, tüneller, enerji nakil ağı, hapishane ve hastane gibi alt ve üst yapıların yapılması, işletilmesi için yapıtığı sözleşmelerdir. Bu tür hizmet sözleşmeleri genel olarak iki kategoriye ayrılır ve muhasebe uygulamaları da bu kategorilere göre tespit edilir.

- İşletmeci, koşulsuz ve sözleşmeye bağlı olarak, sözleşmenin diğer tarafından veya tarafın yetkilendirmesi ile, nakit veya finansal varlık elde etme hakkı olduğunda, söz konusu hizmet sözleşmesine istinaden finansal tablolarına finansal varlığı muhasebeleştirir. Finansal varlık makul değerinden ölçülür. Yönetim daha sonra uyguladığı muhasebe yöntemini diğer benzer finansal enstrümanlara da uygular (11. ve 12. Bölümler)
- İşletmeci, söz konusu kamu hizmetini kullananlara ilgili hizmetin bedelini yansıtma hakkına (lisans) sahipse, anlaşmayla ilgili olarak finansal tablolarına maddi olmayan varlığı muhasebeleştirir. Maddi olmayan varlık makul değerinden ölçülür. Yönetim daha sonra uyguladığı muhasebe yöntemini diğer benzey maddi olmayan varlıklara da uygular (18. Bölüm)

Devlet veya herhangi bir kamu kuruluşunun özel sektördeki bir işletme ile yapmış olduğu hizmet sözleşmeleri KOBİ'ler için UFRS'de belirlenen kriterlere göre muhasebeleştirilmelidir.

9. Şubat 2007'de yayımlanan KOBİ'ler için UFRS taslağından önemli farklılıklar

Aşağıdaki liste standartların nihai hali ile 2007 yılında yayınlanan taslak hali arasındaki önemli farkları göstermektedir. Bu liste ayrıntılı bilgi sağlaması amacıyla hazırlanmamıştır.

- UFRS de mevcut, uygulanabilir tüm standartların çapraz referansının kaldırılması (UMS 39 hariç)
- Finansal araçlar açıklamalarının yeniden düzenlenmesi
- Cari olmayan alacakların ve satış amaçlı elde tutulan varlıkların elden çıkarılmasının muhasebeleştirilmesi ile ilgili gerekliliklerin kaldırılması, elden çıkarılan varlıklar ile ilgili açıklamaklar halen mevcuttur (UFRS 5 ile ilgili açıklamalar).
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme alternatifinin kaldırılması.
- Aksine dair bir kanıt olmadığı sürece serefiye dâhil tüm maddi olmayan duran varlıkların tahmini faydalı ömrünün 10 yıl olduğu varsayımı.
- Borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.
- Finansal performansın raporlamasında iki çeşit yaklaşım vardır: Tek tablolu sunum; kapsamlı gelir tablosu altında tek bir tabloda raporlamak veya iki tablolu sunum; gelir tablosuna ek olarak dönem kar – zararı satırından başlayacak şekilde kapsamlı gelir tablosunu da ilave ederek raporlamak.
- Ertelenmiş verginin tamamı cari olmayan varlık veya yükümlülük olarak gösterilir.
- Sermaye yeterliliği ile ilgili uymaları gereken zorunlulukların açıklanması gerekliliğinin kaldırılması.
- Satış opsiyonlu finansal araçlara ve tasfiye durumundaki işletmelerin yükümülükleri ile ilgili ilaveler.
- Müştereken kontrol edilen işletmelerde oransal konsolidasyon yönteminin kaldırılması.
- Hisse başına kazanç, bölümlere göre raporlama, ara dönem finansal tabloları ve sigorta sözleşmelerinin kaldırılması.
- Hizmet imtiyaz anlaşmaları ile ilgili ilaveler.
- Yatırım amaçlı gayrımenkullerin muhasebeleştirilmesinde maliyet bazlı muhasebeleştirme yöntemi seçiminin kaldırılması.
- Nakit akış tablosunda şirket birleşmeleri işletme faaliyetleri yerine yatırım faaliyetleri olarak gösterlir.
- Muhasebe politikaları seçiminde tüm UFRS'leirn uygulanması veya özel durumlarda UMS 8 muhasebe politikaları seçimi ile ilgili gerekliliklerin kaldırılması.
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konusunda ilaveler.
- Hisse bazlı ödemelerin gerçeğe uygun değerinin elde edilmesi ile ilgili işletme yönetimine tanınan muhakeme yetkisi.

10. PricewaterhouseCoopers UFRS Muhasebe ve Danışmanlık Hizmetleri

PricewaterhouseCoopers Türkiye UFRS Muhasebe Danışmanlık Hizmetleri Ekibi'nin UFRS Uygulamaları konusunda size sunacağı hizmetlerden bazıları:

- UFRS / Türkiye Muhasebe Standartları'na Geçiş Süreci
- UFRS/ Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulaması
- Önemli İşlemler ve Sözleşme İncelemesi
- Gelir Tablosu Optimizasyonu
- UFRS/TMS gerekliliklerine uyumlu bütçeleme
- KOBİ'ler için UFRS hizmetleri
- UFRS ile ilgili açık seminer ve şirketlere özel eğitimler

UFRS'yi Uygulamak

PwC'nin UFRS'nin uygulaması ve açıklanması için yayınlamış olduğu rehberdir. 1000'den fazla soru ve cevap UFRS'nin ilgili standard ve açıklamalarıyla anlatılmaktadır. UFRS'yi uygulamak, aşağıda yer alan elektronik araştırma aracı olan Comperio'da yer almaktadır.

COMPERIO

Denetim ve finansal raporlama ile ilgili bilgilere ulaşabileceğiniz en kapsamlı kaynaktır. UFRS ile ilgili sorularınıza burada en hızlı ve kolayca cevap bulabilirsiniz.

P2P UFRS - kurallardan uygulamalara

P2P UFRS, PwC'nin elektronik eğitim programıdır. Kullanıcıların kolayca öğrenmelerini sağlayan toplam 19 saatlik 32 interaktif modülden oluşmaktadır.

UFRS'den Haberler

Yeni çıkan standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesindeki gelişmeler ve bunların işletmelere etkisine değinen ve PwC'nin UFRS ekibi tarafından geliştirdiği çözümlere yer veren aylık gazetedir.

UFRS ile ilgili yayınlar

UFRS Cep Kılavuzu 2009
Örnek konsolide finansal tablolar 2009
Borçlanma maliyetleri ile ilgili rehber
2009 yılında geçerli UFRS'ler için kılavuz
Sektörel raporlama kılavuzu
UFRS finansal tabloların ilk defa hazırlanması
UFRS'de Finansal Araçlar
UFRS 3, İşletme birleşmeleri etkileri

www.pwc.com.tr/ifrs

İletişim

Burak Özpoyraz
Şirket Ortağı
Tel : +90 212 326 6052
E-posta: burak.ozpoyraz@tr.pwc.com

Aslı Gedik
Kıdemli Müdür
Tel : +90 212 326 6076
E-posta: asli.gedik@tr.pwc.com

Mehmet Yetgin
Kıdemli Müdür
Tel : +90 212 326 6070
E-posta: mehmet.yetgin@tr.pwc.com

Serdar İnanç
Kıdemli Müdür
Tel : (90) (232) 497 7008
E-posta: serdar.inanc@tr.pwc.com

PricewaterhouseCoopers (www.pwc.com) dünyanın en büyük profesyonel hizmet organizasyonudur. Kalite ve dürüstlük ilkeleriyle sunduğumuz hizmetlerimiz 151 ülkede, 163.000 kişinin bilgi birikiminin bir sonucudur.

PricewaterhouseCoopers Türkiye'de; İstanbul'da iki, Ankara, Bursa ve İzmir'de birer ofis olmak üzere toplam 5 ofiste 31 ortak ve 1.100 kişilik profesyonel kadrosu ile hizmet vermektedir.

Küçük ve Orta Ölçekli Şirket için UFRS Kılavuzu ve Uygulamaları ile ilgili sorularınız için bize ulaşınız. UFRS Uygulamaları konusunda sunduğumuz hizmetler ve yayınlar son bölümde yer almaktadır.

PRICEWATERHOUSECOOPERS