

**Uluslararası Finansal
Raporlama Standartları**
Cep Kılavuzu - 2006



Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu

Bu cep kılavuzu muhasebeleştirme ve ölçüleme ile ilgili Eylül 2006 tarihine kadar yayınlanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının bir özetini sunmaktadır. Bu kılavuzda finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlara yer verilmemiştir. Dipnotlarla ilgili ayrıntılı açıklamaları PricewaterhouseCoopers'un UFRS dipnotlar 2006 adlı yayınında bulabilirsiniz.

Bu kılavuzdaki bilgiler 12 bölümde düzenlenmiştir:

1	Muhasebe çerçevesi	7	Gelir
2	Finansal tablolar	8	Giderler
3	Para birimleri	9	Diğer finansal raporlama konuları
4	Varlıklar	10	Endüstrilere özgü konular
5	Borçlar	11	İşletme birleşmeleri
6	Özkaynaklar	12	Ara dönem finansal tablolar

Bu konular hakkında daha detaylı bilgilere diğer PricewaterhouseCoopers yayınlarından ulaşabilirsiniz. UFRS yayınlarının tüm listesi ön iç kapakta mevcuttur.

İçindekiler

1. Muhasebe çerçevesi	1
1.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	1
1.2. Tarihi maliyet	1
1.3. Kavramlar	1
1.4. Gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmaya /dürüst gösterim	1
1.5. Dürüst gösterimden sapma	2
1.6. UFRS'nin ilk uygulaması	2
2. Finansal tablolar	3
2.1. Bilanço	3
2.2. Gelir tablosu	4
2.3. Özkaynak değişimler tablosu	5
2.4. Tahakkuk eden gelir ve giderler tablosu	5
2.5. Nakit akış tablosu	5
2.6. Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar	6
3. Para birimleri	9
3.1. Fonksiyonel para birimi	9
3.2. Yüksek enflasyon	9
3.3. Raporlama para birimi	10
4. Varlıklar	12
4.1. Maddi olmayan duran varlıklar	12
4.2. Maddi duran varlıklar	14
4.3. Borçlanma maliyetleri	16
4.4. Yatırım amaçlı gayrimenkuller	16
4.5. Nakit benzerleri	17
4.6. Stoklar	18
4.7. Finansal varlıklar	18
4.8. Varlıklarda değer düşüklüğü	20
4.9. Koşullu varlıklar	23
5. Borçlar	24
5.1. Gelir vergileri	24
5.2. Çalışanlara sağlanan faydalar	26
5.3. Finansal borçlar	28
5.4. Karşılıklar ve yükümlülükler	29
5.5. Koşullu borçlar	31

6. Özkaynak	32
6.1. Hisse senedi ihraç maliyeti	32
6.2. Geri alınan hisseler	32
7. Gelir	33
7.1. Hasılat	33
7.2. İnşaat sözleşmeleri	34
8. Giderler	35
8.1. Çalışanlara sağlanan faydalar	35
8.2. Hisse başına ödemeler	35
8.3. Faiz gideri	35
9. Diğer finansal raporlama konuları	36
9.1. Finansal araçlar	36
9.2. Hisse başına kazanç	38
9.3. İlişkili taraflar	39
9.4. Bölümlere göre raporlama	40
9.5. Kiralama işlemleri	41
9.6. Hisse bazlı ödemeler	42
9.7. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler	43
9.8. Bilanço tarihinden sonraki olaylar	44
9.9. Devlet teşvikleri	44
10. Endüstrilere özgü konular	45
10.1. Bankalar ve benzeri finansal kuruluşlar	45
10.2. Sigorta sözleşmeleri	45
10.3. Tarımsal faaliyetler	47
10.4. Emeklilik fayda planları	47
10.5. Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi	48
11. İşletme birleşmeleri	50
11.1. Konsolide finansal tablolar	52
11.2. İştirakler	53
11.3. İş ortaklıkları	54
12. Ara dönem finansal tablolar	56
13. Standart ve açıklama bazında indeks	57

1 Muhasebe Çerçevesi

1.1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlanmış finansal tablolar, tüm UFRS ile uyumlu olmalıdır. UFRS terimi, uygulanabilir tüm UFRS'yi, Standart Yorumlama Komitesi (UFRYK) ve Sürekli Yorumlama Komitesi (SYK) yorumlarını içermektedir.

1.2 Tarihi maliyet

Tarihi maliyet esası temel bir muhasebe kuralıdır. Muhasebe kalemleri genellikle tarihi maliyet esası ile muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, UFRS maddi olmayan duran varlıklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değeri ile değerlendirilmesine olanak vermektedir. UFRS ayrıca belirli kategorilerdeki finansal araçların ve belirli biyolojik varlıkların makul değerleri ile değerlendirilmesini öngörmüştür. Makul değeriyle ölçülen ve gelir tablosuyla ilişkilendirilen 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 (bu süreyle sınırlı olmamakla birlikte en az bilanço tarihinden itibaren 12 aylık dönem) faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kullanıcılar tarafından faydalı olmasını sağlayan 4 niteliksel özellik vardır: anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk (bilginin özelliği ve önemliliği), güvenilirlik (doğru bir şekilde gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklama) ve karşılaştırılabilirliktir.

Önemlilik

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

1.4 Gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtma/Dürüst gösterim

Finansal tablolar, bir işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişimleri doğru ve dürüst bir şekilde göstermelidir. Uygun muhasebe standartlarının ve yukarıda bahsedilen niteliksel özelliklerin (Bölüm 1.3) uygulanması, finansal tabloların söz konusu bilgileri doğru ve dürüst olarak yansıtmasını veya gerçeğe uygun bir şekilde göstermesini sağlar.

1 Muhasebe Çerçevesi (Devamı)

1.5 Dürüst gösterimden sapma

Eğer şirket yönetimi, çok ender koşullarda UFRS ile uyumun finansal tabloların amacı ile çelişerek, yanıltıcı olabileceği sonucuna varıyorsa, UFRS 'den farklı bir uygulama izleyebilir. Farklı uygulamanın niteliği, nedeni ve finansal etkisi finansal tablolarda açıklanmalıdır. Kanuni mevzuat ile UFRS arasındaki farklılıklar olması dürüst gösterimden sapma için uygulanabilir bir kural ihlali olarak algılanmaz.

1.6 UFRS'nin ilk uygulaması

Finansal tablolarını UFRS Standartlarına göre ilk kez düzenleyecekler geriye dönük olarak raporlama tarihi itibarıyla yürürlükte olan tüm UFRS'leri uygulamak zorundadır. Bu geriye dönük uygulama ile ilgili olarak standart 14 tane muhafiyet ve dört tane istisna getirmiştir.

Bu muafiyetler; işletme birleşmeleri; maddi duran varlıklar ve diğer varlıklar; çalışanlara sağlanan faydalar; yabancı para çevrim farkları; bileşik finansal araçlar; bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar; önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması; hisse bazlı ödeme işlemleri; finansal araçlar için karşılaştırmalı bilgi; sona eren borçlar; kiralama işlemleri; sigorta sözleşmeleri için karşılaştırmalı bilgi; aktif piyasası olmayan finansal enstrümanların ilk kez muhasebeleştirilmeleri sırasında makul değerinin ölçümü; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi için karşılaştırmalı bilgilerdir.

Diğer UFRS'lerin geçmişe dönük uygulanmasına ilişkin istisnalar; finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması; finansal riskten korunma muhasebesi; tahminler; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetlerdir.

UFRS, finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırmalı olarak hazırlanmasını ve sunulmasını gerektirir. UFRS'ye geçiş ile birlikte yapılan tüm düzeltme kayıtları UFRS' ye göre hazırlanan ilk mali tablolarda sunulan en erken dönemin açılış birikmiş kar/zarar içerisinde muhasebeleştirilir.

2 Finansal tablolar

Finansal tabloların amacı, ekonomik kararlar için bilgi sağlamaktır. Bir finansal tablo seti normal olarak bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve açıklayıcı notları (muhasabe politikaları da dahil) içerir.

Finansal tablolarla ilgili halihazırda örnekler ve kılavuzlar bulunmasına rağmen öngörülmuş tek tip bir format yoktur. Finansal tablolarda ve dipnotlarda yer alması gereken asgari açıklamalar belirtilir.

Finansal tablolar aksi gerekmedikçe önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak verilmelidir.

2.1 Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösterir. Yönetim, dikey veya yatay bir format mı kullanılacağı, alt sınıflandırmaların ne kadar detaylı sunulacağı, bilanço ve dipnotlarda hangi bilgilerin açıklanacağı gibi finansal tabloların sunumu ile ilgili asgari açıklamalara ilave olarak birçok alanda karar verebilir.

Bilançoda yer alması gereken kalemler

Bilançoda 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.
- **Borçlar** - Ertelenmiş vergi borcu; cari dönem vergi yükümlülüğü; finansal borçlar; karşılıklar ve ticari ve diğer borçlar.
- **Satış amaçlı elde tutulan varlık ve borçlar** - UFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ve satış amaçlı olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grupları; ve satış amaçlı olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlıklarla ilgili borçlar.

Kısa ve uzun vade farkı

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.

2 Finansal Tablolar (Devamı)

Bir varlık eğer; işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi durumunda (süreden bağımsız olarak); özellikle ticari amaçla elde bulunduruluyorsa bilanço tarihinden itibaren oniki ay içinde paraya çevrilmesi veya nakit veya nakit benzeri olması (bilanço tarihinden sonra oniki ay sınırlaması olmaksızın) bekleniyorsa, dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Bir borç eğer; normal faaliyet dönemi içinde ödenecekse; özellikle ticari amaçla elde tutuluyorsa; borç bilanço tarihinden itibaren oniki ay içinde ödenecek ve borcun, bilanço tarihinden sonra en az oniki ay içinde ödemesini erteleyecek koşulsuz bir hakkının olmaması (orijinal vade oniki aydan uzun ve bilanço tarihinden sonra uzun vadeli yeni bir finansman sözleşmesi yapılmış olsa bile) halinde kısa vadeli olarak sınıflandırılır.

2.2 Gelir tablosu

Gelir tablosu işletmenin belirli bir dönemdeki finansal performansını gösterir. Yönetim, finansal tabloların sunum şekli ile ilgili asgari gösterim ve açıklama şartlarına uyduğu sürece birçok alanda karar alabilir (alt sınıflandırmaların ne kadar detaylı sunulacağı, gelir tablosu ve dipnotlarda hangi bilginin açıklanacağı gibi).

Gelir tablosunda yer alması gereken kalemler

Gelir tablosunda gösterilmesi gereken asgari kalemler: hasılat (gelir); finansman maliyetleri; özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki paylardan elde edilen kar veya zararlar; vergi gideri (karşılığı); varlıkların elden çıkarılması veya faaliyetin sona erdirilmesiyle ilgili borçların tasfiyesi nedeniyle tahakkuk eden vergi öncesi kar veya zarar; ve kar veya zarar.

Dönem kar veya zararı, ana ortaklık dışı paylara ve ana ortaklığa düşen pay olarak gelir tablosunda ayrı ayrı gösterilmelidir. İşletmenin finansal performansının daha iyi anlaşılacağı düşünüldüğü takdirde gelir tablosuna ilave kalemler veya alt başlıklar eklenebilir.

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

İstisnai (kural dışı) kalemler

UFRS'de 'istisnai (kural dışı) kalemler' terimi kullanılmaz ancak önemli gelir veya gider kalemlerinin nitelik ve tutarının ayrı ayrı açıklanması gerekir. 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 zararlarıdır.

Olağandışı kalemler

Tüm gelir ve gider kalemlerinin işletmenin normal faaliyetleri sonucunda oluştuğu varsayılır. Bu nedenle, olağandışı kalemler sınıflandırmasına izin verilmemiştir.

2.3 Özkaynak değişim tablosu

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

Özkaynak değişim tablosunda yer alacak kalemler

Aşağıdaki kalemler özkaynak değişim tablosunda gösterilmelidir:

- dönem kar veya zararı; doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin herbir gelir ve gider kalemi (örneğin; maddi duran varlık yeniden değerlendirilmesi, satışa hazır menkul kıymetlerin makul değer değişimleri, finansal tabloların fonksiyonel para biriminden, raporlama para birimine çevirimi sonucunda oluşan kur çevrim farkları) ve bu kalemlerin toplamı; dönemin toplam gelir ve gideri (yukarıdaki ilk iki kalemin toplamı); ve muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve önemli önceki dönem hataların düzeltilme etkileri.
- Ortaklarla yapılan işlemlerin tutarları (örneğin; hisse senedi çıkarılması ve temettü dağıtımı); dönem başı ve sonundaki her bir yedek ve dağıtılmamış karlar bakiyesi ve dönem içerisinde meydana gelen değişiklikler.

2.4 Tahakkuk eden gelir ve giderler tablosu

Bu tablo, özkaynak değişim tablosuna alternatiftir. Eğer bir işletme, UFRS 19 (2004 tarihinde gözden geçirilmiş)'da yer alan, tüm aktüeryal kazanç ve kayıpların doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilmesi opsiyonunu seçerse bu tablonun kullanımı zorunlu tutulmuştur. Yukarıda, bölüm 2.3(a) yer alan kalemler tahakkuk eden gelir ve giderler tablosunda; bölüm 2.3(b) de yer alan kalemler ise dipnotlarında açıklanmalıdır.

2.5 Nakit akış tablosu

Nakit akış tablosu, belirli bir döneme ilişkin nakit yaratımı ve kullanımını sınıflandırarak (işletme, yatırım ve finansman) gösterir. Finansal tablo kullanıcılarına kuruluşun nakit ve nakit benzerlerini yaratma ve kullanma becerisini değerlendirmede bir temel oluşturur.

2 Finansal Tablolar (Devamı)

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

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

Önemlilik arz eden nakit benzeri kalemlerindeki hareketler ve nakit çıkışı gerektirmeyen işlemlerin (bir bağlı ortaklığın edinilmesi için hisse senedi ihracı) detayları ayrıca açıklanmalıdır.

2.6 Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar (dipnotlar)

Dipnotlar finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. Bilanço, gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu (veya tahakkuk eden gelir ve giderler tablosu) ve nakit akış tablosunda sunulan bilgiler, mümkün olduğu ölçüde dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunacaktır.

Dipnotlar 'ana tablolarda' gösterilmeyen tutarlara dair ek bilgiyi sağlar. UFRS finansal tablolar ile ilgili açıklamaları zorunlu tutmuştur. Tüm işletmeler finansal tablolarla ilgili aşağıdaki açıklamaları sunmalıdır; UFRS ile uyumlu olup olmadığı muhasebe politikaları ve önemli muhasebe tahminleri ve kararları. İşletmeler ayrıca, uygulanabildiği ölçüde, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri, önceki dönemde gerçekleşen önemli hataları ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri de açıklamalıdır.

UFRS ile uyum

Finansal tabloları UFRS ile uyum içinde olan bir işletme bu uyumu açık bir şekilde belirtmelidir. Bu açıklama, finansal tabloların UFRS'nin tüm standartlarının uygulanması halinde geçerlidir.

Muhasebe Politikaları

Yönetim, şirketin işlemlerine en uygun UFRS rehberini uygulamalıdır. UFRS'de belirli bir kural bulunmuyorsa, işletme yönetimi bölüm 1.3. de belirtilen niteliksel özellikleri karşılayacak bilgiyi sağlayan muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulanması ile ilgili karar alabilir. Eğer belirli bir UFRS standardı veya rehberi yoksa, işletme yönetimi sırasıyla aşağıdaki konuyla ilgili kaynakların uygulanabilirliğini dikkate almalıdır: benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer standartların getirdiği hükümler; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlere ilişkin kavramsal çerçevede açıklanan tanımlar, kayıtlara alma kriterleri ve ölçme yaklaşımları. İşletme yönetimi, sıralanan kaynaklarla çelişmedikleri sürece, diğer muhasebe literatürünü ve kabul görmüş sektör uygulamalarını, ve diğer standart koyucu organların en güncel standartlarını da göz önüne alabilir.

Bazı standartlar uygulanacak muhasebe politikasında seçme hakkı tanımakla birlikte bu seçimin nasıl yapılacağını belirtmemiştir. Bir işletme mevcut muhasebe politikalarından birini seçmeli ve tutarlı bir şekilde uygulamalıdır. Muhasebe politikaları benzer işlem ve olaylara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Muhasebe politikalarında değişiklikler

Yeni bir standardın 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.

Yeni/gözden geçirilmiş standartların yayımlanması

Standartlar genellikle zorunlu uygulama tarihlerinden önce yayımlanır. Ara dönemde, işletmeler yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir standardın olduğunu ve standardın ilk kez uygulanması gerektiği dönemde değişikliğin finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin saptanmasına ilişkin bilinen veya tahmin edilebilen bilgiyi açıklamalıdır.

Eğer bir UFRS standardı yürürlük tarihinden önce uygulanmışsa, finansal bilgilerin cari dönemdeki ve karşılaştırmalı dönemdeki etkisi açıklanmalıdır.

Önemli muhasebe tahminleri ve kararları

Yönetim finansal tablolarda aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır:

- muhasebe tahminlerinin ve varsayımlarının bir sonraki finansal dönemde, defter

2 Finansal Tablolar (Devamı)

değerlerinde önemli bir düzeltme riski yaratacağı durumlarda, bunun niteliği ve tutarı,

- finansal tablolardaki kalemler üzerinde üzerinde önemli etkiye sahip muhasebe politikalarının uygulanmasında alınan kararlar.

Muhasebe tahminlerinde değişiklikler

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; varlıklar, yabancı kaynaklar veya özkaynak kalemlerinde bir değişiklik yaratmıyorsa, 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 hatalar

Hatalar, bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya kullanılmasından kaynaklanabilir. Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadığı durumlar haricinde 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.

3 Para Birimleri

3.1 Fonksiyonel para birimi

Finansal tablolar işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin para birimi ile ölçülmelidir (fonksiyonel para birimi). Fonksiyonel para birimine karar verirken, işlemlerin gerçekleştiği para birimi değil, işlemlerin fiyatlarının belirlenmesini sağlayan para birimi dikkate alınarak karar verilmelidir. Fonksiyonel para biriminden başka bir para birimi ile yapılan tüm işlemler yabancı para biriminde yapılmış işlemler olarak kabul edilir.

Eğer bir işletmenin fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları yeniden düzenlenir (aşağıya bakınız).

Yabancı para işlemleri

Yabancı para işlemleri, işlem tarihindeki kurdan fonksiyonel para birimine çevrilir (önemli ölçüde dalgalanma göstermemesi durumunda ortalama kurlar kullanılabilir). Bilanço 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 veya raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki finansal riskten korunmak amaçlı tutulan yabancı para borcun kur farkları hariç olmak üzere, kur farkları oluşturulan 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.

3.2 Yüksek enflasyon

Bir para biriminin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olup olmadığına karar verilirken işletme yönetiminin muhakemesini kullanması gerekmektedir. Yüksek enflasyonun çeşitli göstergeleri vardır (örneğin, nüfusun çoğunluğu birikimlerini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder; ve son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır).

3 Para Birimleri (Devamı)

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise işletme finansal tablolarına enflasyonun etkisini yansıtmalıdır. Tüm parasal olmayan varlık ve borçlar bilanço tarihindeki cari değerine ilgili fiyat endeksinin kullanılmasıyla getirilir. Parasal kalemler, hali hazırda bilanço tarihindeki değeriyle ifade edildiklerinden düzeltilmezler (ancak karşılaştırmalı rakamlar yıllık fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir). Net parasal varlık/(borç) taşıyan bir işletme satın alma gücünü kaybeder veya satın alma gücü kazanır. Parasal varlık ve yükümlülük taşımaktan kaynaklanan net kar veya zarar gelir tablosuna dahil edilir.

Önceki dönemde yüksek enflasyonun olmadığı ancak cari dönemde fonksiyonel para biriminin yer aldığı ekonomide yüksek enflasyonun olduğu bir işletme, ekonomide her zaman yüksek enflasyon olduğunu varsayarak UFRS 29'un kurallarını uygulamalıdır. Tarihi maliyetleri ile ölçülen parasal olmayan kalemler, enflasyonunun etkisini sunulan en erken dönemin açılış bilançosunda, varlıkların edinildiği ve borçların üstlenildiği tarihten raporlama tarihindeki kapanış bilançosu tarihine kadar gösterecek şekilde düzeltilmelidir. Açılış bilançosunda, elde etme veya yüklenen maliyetleri ile değil, cari dönemdeki tutarları ile taşınan parasal olmayan kalemler için düzeltme işlemi, defter değerlerinin belirlendiği tarihten raporlama dönemindeki kapanış bilançosunun tarihine kadar enflasyonun etkisini gösterecek şekilde yapılmalıdır. Ertelenmiş vergi tutarları için özel kurallar uygulanır.

3.3 Raporlama para birimi

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

Çevirim süreci geçerli para biriminin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olup olmadığına bağlıdır. Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi değilse; varlık ve yabancı kaynakları bilanço tarihindeki kapanış kurundan; 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.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan yurtdışı bir işletme; finansal tablolarını bölüm 3.2. de açıklandığı üzere öncelikle enflasyona göre düzenler. Daha sonra finansal tablolar bilanço tarihindeki kapanış kurundan raporlama para birimine çevrilir.

Konsolide finansal tablolar/öz kaynak muhasebesi/ oransal konsolidasyon

Birden fazla işletmeyi içeren finansal tablolar hazırlanırken, farklı fonksiyonel para birimi kullanan işletmelerle karşılaştırılabilir. Tüm işletmelerin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin raporlama para birimine yukarıda açıklanan şekilde çevrilmesi gerekir. Çevirimden kaynaklanan kur farkları bu işletmelerin elden çıkarılması durumunda gelir tablosuna aktarılır.

Şerefiye/makul değer düzeltmesi

İşletme birleşmelerinden doğan şerefiye ve makul değer düzeltmeleri, edinilen (devralınan) ile ilgili olarak değerlendirilir ve bu nedenle edinilenin fonksiyonel para biriminde gösterilir. Konsolide mali tablolarda, raporlayan işletmenin kullandığı raporlama para birimine çevrilir.

4 Varlıklar

4 Varlıklar

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

Muhasebeleştirme

Bir varlığın muhasebeleştirilmesi öncelikle gelecekte işletmeye ekonomik bir fayda akışı veya işletmeden ekonomik bir fayda çıkışı olasılığının olup olmaması, ikinci olarak da varlığın maliyeti ya da değerinin güvenilir bir şekilde ölçülüp ölçülemeyeceği ile ilgilidir.

Bir işletmenin bir masrafa katlanması gelecek ekonomik faydanın beklendiğine kanıt olabilir ancak varlığın tanımlanması için yeterli bir neden değildir. Aynı şekilde, bir masraf yapılmaması da (bağışlanan maddi duran varlıklar gibi) varlık olarak tanımlanmayacağı anlamına gelmez.

4.1 Maddi olmayan duran varlıklar

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

Muhasebeleştirme ve ilk kez ölçme

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

Aynı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlık ilk olarak maliyet değeriyle kayda alınır. Maliyet (a) varlığın alımı için verilen bedelin makul değeri ve (b) doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen masraflardan, mesleki ücretler veya vergilerden oluşur.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar tekrar varlığın maliyetine dahil edilmemelidir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında oluşan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilmez. İşletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasında oluşan maliyetler. Bu koşullar ancak sayılan koşullar gerçekleştiğinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir. Teknik olarak mümkün olma (yeterli

olma); tamamlama niyetinin bulunması; varlıktan gelecek muhtemel ekonomik faydanın nasıl sağlayacağıının belirli olması (örneğin, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması); geliştirme safhasını tamamlamak için kaynakların mevcut olması ve yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olmasıdır.

Muhasebeleştirme ilkesi kesindir. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara dair maliyetlerin çoğunun aktifleştirilmesine izin verilmez, bu nedenle gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Başlangıç maliyetleri ve reklam harcamaları araştırma için yapılan harcamalara örnek olarak verilebilir. İşletme içi yaratılan markalar, ticari isimler, müşteri listeleri, yayın hakları için yapılan harcamalar ve şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilemez. Hizmetlerin veya malların teslim edilmesi öncesinde yapılan bir harcama gelecekteki uygulamadan bağımsız olarak peşin ödenen gider olarak muhasebeleştirilebilir.

İşletme birleşmesinden elde edilen maddi olmayan duran varlıklar

Bir işletme birleşmesinden elde edilmiş olan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılayan kalemler, birleşmeden önce varlığın edinilen tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın, makul değerinin güvenilir bir şekilde tespit edildiği durumda ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir. Gelecekteki ekonomik yararın elde edilme olasılığı, ayrı olarak değerlendirilmemelidir, varlığın makul değerine dahil edilmelidir.

Mütekip ölçüm

Maddi olmayan duran varlıklar, maliyetlerinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir (maliyet yöntemi), veya yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden- yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı üzerinden (yeniden değerlendirme yöntemi). Yeniden değerlendirme yöntemi sadece makul değer aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenebildiği durumda kullanılabilir ve varlığın tüm kategorilerine uygulanmalıdır.

Maddi olmayan duran varlıklar (yeniden değerlendirilenlerde de dahil) belirsiz faydalı ömürleri (belirsiz terimi sonsuz terimini ifade etmez) olmadıkça amortisman tabi tutulurlar. Amortisman, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak hesaplanır. Maddi olmayan duran varlığın hurda değeri; üçüncü bir şahsın ilgili varlığı satın alacağına dair taahhüt yoksa ve varlığın aktif bir piyasası mevcut değilse, sıfır kabul edilir. Yönetim, maddi olmayan duran varlığın beklenen faydalı ömrünü her yıl sonunda yeniden gözden geçirmelidir.

4 Varlıklar (Devamı)

İlgili her türlü veriler ele alınarak yapılan analizlerde, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması öngörülebilir bir süre ile sınırlı değilse, maddi olmayan duran varlık sınırsız faydalı ömüre sahip olarak değerlendirilir.

Sınırsız faydalı ömüre sahip bir maddi olmayan duran varlık, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğunda, değer düşüklüğü için değerlendirilir. Sınırsız faydalı ömüre sahip bir maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı yıllık olarak veya değer düşüklüğüne bir göstergesi ortaya çıktığında test edilmelidir.

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin sonradan yapılan harcamalar, yukarıda geçen genel ölçüm kurallarına göre değerlendirilmelidir.

4.2 Maddi duran varlıklar

Muhasebeleştirme ve ilk kez ölçme

Bir maddi duran varlık; varlıklarla ilgili muhasebeleştirilme kriterlerine uyduğunda defterlere alınabilir.

Bir maddi duran varlık, ilk olarak maliyet değeriyle kayda alınır. Maliyet, varlığın elde edilmesi için katlanılan bedelin makul değerini (indirimler ve iskontolar düşüldükten sonra) ve varlığın amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilene kadarki her türlü harcamaları içerir (ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil).

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilen maliyetler; yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, teslimat; kurulum maliyetleri, ilgili mesleki ücretler ve varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna (böyle bir maliyet karşılık olarak muhasebeleştirildiği ölçüde) ilişkin tahmini maliyetlerdir. Maddi duran varlığın maliyetine, varlığın alımı ile ilgili nakit alış riski muhasebesi uygulaması sırasında özsermayede oluşan kar-zararlarda dahil edilir.

Müteakip ölçüm

Maddi duran varlık sınıflamaları maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılıkları indirildikten sonraki değeri (maliyet modeli) ile veya yeniden değerlendirilmiş tutarından birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü karşılığının indirilmesi suretiyle bulunan değer (yeniden değerlendirme modeli) ile gösterilir. Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı (brüt defter değerinden tahmini hurda değerinin düşülmesi ile bulunan değer) faydalı ömrü boyunca sistematik olarak amortismanına tabi tutulur.

Maddi duran varlıklara ilişkin sonradan yapılan harcamalar, yukarıda geçen genel ölçüm kurallarına göre değerlendirilmelidir.

Bir maddi duran varlık farklı faydalı ömürlere sahip parçalardan oluşabilir. Amortisman her bir parçanın ömrüne göre hesaplanmalıdır. Bir parçanın yenilenmesi durumunda, yeni parça varlıklara ilişkin muhasebeleştirme kriterlerinin sağlandığı ölçüde aktifleştirilmeli ve yenilenen parçaların defter değerleri bilançodan çıkarılmalıdır.

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

Yeniden değerlendirme

Bir maddi duran varlığın makul değerine mevcut kullanım değerinden ziyade, serbest piyasadaki değeri göstergeci. Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliği nedeniyle piyasa değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise maddi duran varlık, benzer bir varlığın itfa edilmiş cari elde etme maliyeti olan itfa edilen yenileme maliyeti ile değerlendirilir.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilmelidir. Yeniden değerlendirmeler, bilanço tarihi itibarıyla makul değer defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Varlığın defter değerinde yeniden değerlendirme sonucunda oluşan artış doğrudan özkaynak hesap grubunda muhasebeleştirilir ("yeniden değerlendirme değer artışı" adı altında). Yeniden değerlendirme değer artışı, daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir tablosunda alacak kaydedilir. Yeniden değerlendirme sonucunda oluşan azalış, arta kalan tutar gelir tablosunda giderleştirilmek üzere doğrudan ilgili yeniden değerlendirme artışından düşülecektir.

Bir işletme, her yıl yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden hesaplanan amortisman yükü ile varlığın orijinal tarihi maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman yükü arasındaki farktan kaynaklanan yeniden değerlendirme artış fonunu birikmiş kar-zarar hesabına aktarabilir. Bu bir yedek harekidir ve gelir tablosunu etkilemez.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılmasından doğan kazanç ya da kayıp, varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.

4 Varlıklar (Devamı)

Elden çıkarılan varlıkla ilgili yeniden değerlendirme sonucu özsermayede oluşan fon birikmiş kar-zarar hesabına aktarılır (yedekler arası hareket).

4.3 Borçlanma maliyetleri

Muhasebeleştirme ve ölçme

Faiz giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Bir faiz gideri bir borçlanma aracının çıkarılmasından kaynaklanan iskonto veya primi içeriyorsa, bu iskonto ve prim etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak amorti edilir. Etkin faiz oranı, borçlanma aracının tahmini ömrü süresince, gelecekteki tahmini nakit ödemelerini, borçlanma aracının net defter değerine indirgeyen orandır.

Bir işletme, bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkili kurulabilen borçlanma maliyetlerini aktifleştirmeyi muhasebe politikası olarak seçebilir. Özellikli varlık, uzun sürede amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirebilen varlıklardır. Belirli ve genel amaçlı borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Bir dönemde aktifleştirilen tutar, dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetlerini ve özellikli varlığın geri kazanılabilir tutarını aşamaz.

Aktifleştirmeye, varlık için harcama ve borçlanmalar oluştuğunda başlanır ve varlık kullanıma veya satışa hazır hale geldiğinde son verilir. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler uzun süreli kesintiye uğradığında, aktifleştirilmeye ara verilmelidir. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli tüm işlemler tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de son verilir.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili muhasebe politikaları tüm özellikli varlıklar için tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. Bazı özellikli varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi, diğerleri ile ilgili olanların ise giderleştirilmesi kabul edilemez.

4.4 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).

Konsolide finansal tablolarda ana ortaklık veya bağlı ortaklık veya bağlı ortaklık kuruluşları tarafından kullanılan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuller içinde yer almaz. Ancak bir iştirake ya da ortak teşebbüse kiralanmış gayrimenkuller bu gruba dahil edilebilir.

Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak amacıyla tutulan gayrimenkuller, maddi duran varlık; normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller ise stok olarak kabul edilir.

Muhasebeleştirme ve ilk kez ölçme

Bir varlığın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilmesi için, muhasebeleştirme kriterlerini yerine getirmesi gerekmektedir.

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatının makul değeri ile avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gibi varlığın alımıyla doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa edilmesi durumunda maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyettir. Yatırım amaçlı gayrimenkul bu tarihe kadar maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (Bölüm 4.2'ye bakınız).

Müteakip Ölçüm

Bir işletme, muhasebe politikası olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerini makul değeri veya maliyet bedeli ile muhasebeleştirmeyi seçebilir. Bununla birlikte, bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde bir yatırım amaçlı gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda, işletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için makul değer yöntemi uygulamalıdır.

Makul değer yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin makul değer yöntemi ile ölçülmelerini gerektirir (makul değer in güvenilir bir şekilde tespit edilemeyeceği durumlar haricinde).

Makul değerdeki değişimler oluştuğu dönemdeki kâr veya zararlarla ilişkilendirilir.

Maliyet yöntemi, maddi duran varlıklar uygulamaları ile tutarlıdır. Bu methoda göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller birikmiş değer düşüklüğü ve birikmiş amortisman tutarı düşüldükten sonra ki maliyet ile takip edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkul grubuna sınıflandırmalar veya bu sınıftan transferler için özel kurallar uygulanır. Satış amaçlı elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller, maliyet yöntemine göre defter değeri ve satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş makul değerinden düşük olanı ile ölçülür.

4.5 Nakit benzerleri

Nakit benzerleri, nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Değerindeki değişim riski önemsiz olmalıdır. Bir yatırımın nakit benzeri

4 Varlıklar (Devamı)

olarak kabul edilebilmesi için vadesi 3 ay veya daha kısa olması gerekir. Bir para piyasası fonu; (a) fonda tutulan tüm yatırımların nakit benzeri olarak değerlendirilmesi veya (b) nakit benzeri tanımını karşılamak için fonu yönlendiren katı fon yönetimi politikası ve limitlerinin (yerel bir düzenleyicinin olması ve politikaların etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayan sürecin varlığı) uygulanması durumunda nakit benzeri olarak nitelendirilir.

4.6 Stoklar

Muhasebeleştirme ve ilk kez ölçme

Stoklar, sahiplik ile ilgili risk ve getiriler işletmeye transfer olduğunda ve muhasebeleştirme ile ilgili kriterler sağlandığında defterlere alınabilir. Bir işletmenin bina ve müşterilerinde konsinye olarak tutulan varlıklar (başka bir işletmenin adına tutulan ve mallar satılmadıkça bir ödeme yükümlülüğünün olmaması) stok olarak nitelendirilmemelidir.

Stoklar ilk olarak maliyet değerleri ile muhasebeleştirilir. 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 ölçüm

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

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 itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Kullanılan maliyet hesaplama yöntemi bir dönemden diğer bir döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

4.7 Finansal varlıklar

Bir finansal varlık: nakit; nakit veya diğer bir varlık elde etmeye dair sözleşmeden doğan bir hak; önemli ölçüde olumlu koşullar altında bir başka işletme ile finansal varlık ve borçların takas edileceğine dair bir sözleşme hakkı; veya başka bir işletmenin özkaynağa dayalı araçlarıdır.

Finansal varlıklar dört gruba ayrılır:

- **Makul değer değişimi gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansal varlıklar** - Kısa vadeli fiyat dalgalanmalarından kazanç elde etmek için edinilmiş; yönetim tarafından kısa vadede kar elde etme amacıyla oluşturulmuş bir portföyün parçası olan, ilk muhasebeleştirme sırasında işletme tarafından alım satım amacıyla elde tutulan şekilde gösterilmiş finansal varlıklardır. Bir işletme söz konusu gösterimi böyle bir gösterimin daha uygun bilgi sağlaması durumunda (böyle bir gösterimin varlık veya borçların farklı temeller esas alınarak ölçülmesinden veya bunlar üzerindeki kayıp ve kazançların farklı temeller esas alınarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan bir ölçme veya muhasebeleştirme tutarsızlığını azaltması, veya bir grup finansal varlığın belgelendirilmiş bir risk yönetimi veya yatırım stratejisine dayalı olarak makul değer kriteri esas alınarak yönetilmesi), veya bir asal sözleşmenin nakit akışını önemli ölçüde etkileyecek bir veya daha fazla saklı türev içeren finansal varlıkların olması durumunda uygular.
- **Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar** - sabit veya belirli ödemeleri ve vadesi olan, işletmenin vadeye kadar saklama niyeti ve kabiliyetinin olduğu türev olmayan finansal varlıklardır (bu sınıflandırma için açıklamalar UMS 39 da tanımlanmıştır).
- **Kredi ve alacaklar** - sabit veya belirli ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen türev olmayan finansal varlıklardır.
- **Satılmaya hazır finansal varlıklar** - diğer (alım-satım amacıyla elde tutulan bir finansal varlık, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılmayan) veya yönetim tarafından bu sınıflandırmada gösterilen finansal varlıklardır.

Muhasebeleştirme ve ilk kez ölçme

Finansal varlık sadece işletmenin sözleşmeye bağlı şartlarına taraf olduğu zaman muhasebeleştirilmelidir.

Finansal varlık kayıtlara ilk makul değeriyle alınmalıdır. Finansal varlığın makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmeyecekse, finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem masrafları (acenta ve danışman ücret ve komisyonlar, düzenleyici kurum ücretleri ve gümrük vergileri) varlığın maliyetine ilave edilmelidir. Finansal varlığın makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendiriliyorsa, işlem maliyetleri gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Finansal varlığın ilk kayda alınırken makul değeri, karşılaştırılabilir piyasa işlemlerile veya gözlemlenebilir piyasadan elde edilen bilgilerle ile açıklanamıyorsa, işlem fiyatıdır.

4 Varlıklar (Devamı)

Finansal varlıklar normal yoldan satın alındığında veya satıldığında işlem tarihi (taahhüt tarihi) veya ödeme tarihinde (teslim tarihi) muhasebeleştirilir. Eğer teslim tarihi kullanılıyorsa, işlem tarihi ile teslim tarihi arasındaki sürede varlığın makul değerinde meydana gelen değişiklikler dikkate alınmalıdır. Seçilen uygulama (politika) tüm alış ve satış işlemlerinde tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Müteakip ölçüm

Finansal varlıkların müteakip ölçüm sınıflandırılmaları aşağıdaki gibidir:

- **Makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansal varlıklar** - kazanç ve kayıplar gelir tablosunda gösterilir ve makul değerleri ile taşınır.
- **Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar** - etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değeri ile taşınır.
- **Kredi ve alacaklar** - etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değeri ile taşınır.
- **Satılmaya hazır finansal varlıklar** - kazanç ve kayıplar özkaynak kalemi olarak raporlanmak üzere makul değerleri ile taşınır. Makul değer kullanılması ile ilgili tek istisna, makul değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda özkaynak enstrümanları defter değerinden değer düşüklüğünün düşülmesi ile taşınır.

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklarla ilgili kural ihlali:

Bir işletme; vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarının ihmal edilebilecek kadar küçük bir oranı dışındaki bir tutarını satmışsa veya yeniden sınıflandırmışsa, özel kurallara uygulanır.

Yeniden sınıflandırma:

Yeniden sınıflandırmalar enderdir. Bir finansal varlık makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilecek varlıklar olarak sınıflandığında, bu gruptan başka bir gruba yeniden sınıflandırılması engellenmiştir.

4.8 Varlıklarda değer düşüklüğü

Varlıklar aşağıdaki istisnalar hariç olmak üzere değer düşüklüğü testine tabi tutulur; stoklar, inşaat sözleşmeleri, ertelenmiş vergi alacağı, çalışanlara sağlanan faydalar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, çeşitli finansal varlıklar, makul değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, makul değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklar, ertelenen satınalma (edinim) maliyetleri ve UFRS 4 kapsamında sigorta poliçelerinde sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar.

Bir varlık veya nakit yaratan birimin (diğer nakit yaratan birimlerden büyük ölçüde bağımsız, nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubu) defter değeri geri

kazanılabilir tutarını aşılıyorsa, ilgili varlık veya nakit yaratan birim değer dūşüklüęüne uğramıştır.

Belirsiz faydalı ömüre sahip maddi olmayan duran varlıklar, henüz kullanımda olmayan aktifleřtirilmiř maddi olmayan duran varlıklar ve řerefiyeyi içeren nakit yaratan birimler yıllık olarak deęer dūşüklüęü testine tabi tutulur. Deęer dūşüklüęüne tabi dięer varlıklar, deęer dūşüklüęüne dair bir gösterge olması durumunda deęer dūşüklüęü için deęerlendirilmelidir.

Bir işletme birleşmesinden (bakınız bölüm 11) elde edinilen şerefiye, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen grubun her bir nakit yaratan birimine dağıtılır. Bu dağıtım, elde edilen varlık gruplarına göre değil, yönetimin kazanılan sinerjiyi değerlendirilmesine göre varlıklara dağıtılmalıdır.

şerefiye, nakit yaratan birime, elde etmeden sonraki dönem bitmeden en kısa süre içinde dağıtılmalıdır. Cari dönemde gerçekleşen iř birleşmesi sonucu ortaya çıkınca şerefiyenin bir kısmı nakit yaratan birime dağıtılmışsa; söz konusu birim cari dönemin bitiminden önce değer dūşüklüęü testine tabi tutulur.

işletme dışı değer dūşüklüęü göstergeleri; varlığın piyasa değerindeki azalma, teknolojik, ekonomik veya hukuki evre ile pazardaki önemli olumsuz değişiklikler, piyasa faiz oranlarındaki artışlar, veya işletmenin net varlıklarının piyasa değerlerinden daha yüksek olması.

işletme içi değer dūşüklüęü 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 varlığın değer dūşüklüęü testi yapılırken, işletme varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin etmelidir ve eęer gerekirse defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı kadar değer dūşüklüęü karşılığı ayırmalıdır. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri dūřülmüř makul değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Satış maliyetleri dūřülmüř makul değer, bir varlık veya nakit yaratan birimin, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satış işlemi sonucunda elde edilmesi beklenen tutardır. Kullanım değeri, işletmelerin bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilerek ve paranın zaman değerini ve varlığa

4 Varlıklar (Devamı)

özgü riskleri yansıtan vergi öncesi piyasa oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Nakit akış projeksiyonları, en fazla beş yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçeleri/tahminleri esas almalıdır. Beş yılı aşan nakit akışları sonraki dönemlere sabit veya azalan bir büyüme oranı kullanılarak taşınır. Nakit akışlarının kolaylıkla belirli bir varlığa özgü tanımlanamadığı durumda, nakit akışları nakit yaratan birim bazında toplanmalıdır. Bir varlığın ve nakit yaratan biriminin tanımlanması yönetim tarafından tespit edilir ve bu tespit sırasında işletmenin faaliyetlerinin nasıl izlediği ve varlıkların dağıtılması ile ilgili kararların nasıl verildiği dikkate alınır.

Nakit yaratan birim ile ilişkilendirilebilen ve tutarlı bir şekilde dağıtılabilen şirketin idari amaçlı kullanılan varlık ve borçları da dikkate alınmalıdır.

Değer düşüklüğü zararı öncelikle şerefiyeden düşülmelidir. Eğer değer düşüklüğü zararı şerefiyenin defter değerini aşarsa, yönetim kompleks dağıtım kuralları kullanılabilir. Değer düşüklüğü zararının iptaline sadece belli şartlarda izin verilir ve şerefiyeden düşülemez.

Finansal varlıkların değer düşüklüğü

Değer düşüklüğüne dair göstergelerin bulunması durumunda, makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansal varlıklar hariç tüm finansal varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır. Göstergeler, varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra meydana gelen geçmiş bir olayın sonucunda oluşan değer azalışına dair nesnel bir kanıt sağlamalıdır. Gelecekteki olayların bir sonucu olarak oluşması beklenen kayıplar, ne kadar olası olursa olsun, muhasebeleştirilmez.

Borçlanma araçlarına ilişkin değer düşüklüğü göstergelerine örnekler; ihraç edenin önemli mali sıkıntı içinde olması, yüksek iflas etme olasılığı; ihraç edene ayrıcalıkların tanınması, mali sıkıntılar nedeniyle aktif piyasanın ortadan kalkması, sözleşmenin ihlal edilmesi veya gözlemlenebilir verilerdeki olumsuz bir değişikliktir (örneğin, işsizlik oranındaki artış).

Özkaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin değer düşüklüğü göstergeleri; genel ekonomik faktörlerde (teknolojik değişiklikler gibi) meydana gelen olumsuz etkiler veya makul değer elde etme maliyetinin altına önemli ve uzun süreli olarak düşmesidir. Özkaynak bir işletmenin net varlıklarından sağlanan faydayı temsil ettiği için, özkaynağa dayalı araçlar, borçlanma araçlarından önce değer düşüklüğüne uğrar.

4.9 Koşullu varlıklar

Koşullu varlıklar, işletmenin kontrolünde olmayan ileride gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan olaylara bağlı olarak ortaya çıkan varlıklardır. Koşullu varlıklar muhasebeleştirilmez. Gelirin elde edilmesi neredeyse kesin ise, ilgili varlık koşullu bir varlık değildir ve varlık olarak muhasebeleştirilir.

Ekonomik faydasının işletmeye girişinin muhtemel olduğu koşullu varlıklar, dipnotlarda finansal tablolarına etkileriyle açıklanmalıdır.

5 Borçlar

5 Borçlar

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

Mevcut bir borcun, bağlayıcı bir yasal anlaşmadan, yasal bir mecburiyetten veya işletmenin politika ve uygulamalarından doğan yaptırımları olabilir (örneğin garanti süreleri geçmiş olmasına rağmen ürün hatalarından doğan sorumlulukları yerine getirme). İşletmenin borç olarak tanımlayabilmesi için ilk olarak gelecekte muhtemel ekonomik fayda çıkışına neden olacak olması ve ikinci olarak bir maliyete veya güvenilirlikle ölçülebilecek bir değere sahip olması gerekmektedir.

Finansal borçlar

Bir sözleşmeden doğan yükümlülük sonucu nakit ödeme veya bir finansal varlığın verilmesi veya işletmenin özkaynağına dayalı sabit ödemeli değişken sayıda finansal araçları yasal şekline bakmadan ihraç etmesi (örneğin, zorunlu geri ödenebilir hisseler), finansal bir borç olarak sınıflandırılabilir.

Finansal borçlar ilk olarak makul değerleri ile muhasebeleştirilir. Finansal borcun makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmiyorsa borcun, ihraç edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de borca ilave edilir. Bir finansal araç, işletmenin kontrolünde olmayan gelecekte belirsiz ödeme koşullarına bağlıysa (yani nakit veya özkaynaklardan) finansal borç olarak sınıflandırılabilir. Bununla birlikte, ihraçının ödemeyi nakit olarak yapması gerektiğinde veya diğer bir finansal varlığın ihraç zamanında ayrı bir yerde olması durumlarında, şarta bağlı ödeme hükmü gözardı edilmeli ve finansal araç özkaynak olarak sınıflandırılmalıdır.

Taahhütler

Yönetimin gelecekte bir varlığa sahip olmak için aldığı kararlar, tek başına mevcut bir yükümlülük yaratmaz. Bir işletme operasyonel kiralama sonucu gelecekte maddi veya maddi olmayan bir varlık almayı taahhüt etmiş olabilir. Bu durumda bu taahhüt tutarı muhasebeleştirilmez yalnızca dipnotlarda tutarı açıklanır.

5.1 Gelir vergileri

Muhasebeleştirme ve ölçüm

Ertelenen vergi aşağıdaki durumlar dışında, yükümlülük yöntemi kullanılarak, varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarında yer alan kayıtlı değerleri ile vergi değerleri arasındaki geçici farklar üzerinden hesaplanır. Ertelenmiş vergi hesabına konu olmayan kalemler: (a) Şerefîyenin ilk muhasebeleştirilmesi; (b) İşletme birleşmesi olmayan, ticari veya vergilendirilebilir mali karı etkilemeyen bir varlık veya borç işle-

minin ilk muhasebeleştirilmesi; (c) birikmiş karların tutulması ve geçici farkların tersine çevrilmesi durumunda; bağlı ortaklık, şube, iştirak ve iş ortaklığı için yapılan yatırımlar.

Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin aynı veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynakta meydana gelen bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir.

Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması; veya ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi; veya varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi durumunda verginin sonuçları, daha önce özkaynaklara borç veya alacak olarak kaydedilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, gelir tablosuna yansıtılır.

Ertelenmiş vergi alacak veya borçları bilanço tarihi itibarıyla 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 borçlara iskonto uygulanmamaktadır.

İşletme, ertelenmiş vergi borçlarını ve ertelenmiş vergi alacaklarını, varlıklarının defter değerlerini ne şekilde geri kazanacağı ve borçlarını defter değerleri ile ne şekilde ödeyeceği ile ilgili bilanço tarihindeki beklentilerinin vergisel sonuçlarıyla tutarlı bir şekilde hesaplar. Amortisman tabi olmayan bir varlık (örneğin arsa) yeniden değerlendirildiği zaman, yeniden değerlemeden kaynaklanan ertelenmiş vergi, bu varlığın satışı sonucu elde edilecek faydaya uygulanabilecek vergi oranı baz alınarak hesaplanmalıdır.

Bir işletme vergi alacağını indirilebilir geçici farkları kullanabileceği vergilendirilebilir gelir olması halinde muhasebeleştirebilir. Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlardan doğan ertelenmiş vergi alacaklarının muhasebeleştirilmesi için de aynı ilkeler uygulanmaktadır.

Bir işletme karın dağıtılmasına bağlı olarak farklı oranlarda vergiye tabi tutuluyorsa, dönem vergileri ile ertelenmiş vergi alacak ve borçları dağıtılmamış kârlar için geçerli olan vergi oranı kullanılarak hesaplanır. Temettülerin vergisel sonuçları temettü yükümlülük olarak kaydedildiğinde, bir işlemin veya olayın aynı dönemde veya farklı bir dönemde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi veya işletme bir-

5 Borçlar (Devamı)

leşmeleri sonucu ortaya çıkan vergisel sonuçlar hariç olmak üzere, dönem kâr ve ya zararında muhasebeleştirilir.

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

Bir işletme dönem vergi alacak ve borcunu işletmenin yasal olarak muhasebeleştirilmiş tutarları birbirlerine mahsup etme yetkisine ve net tutar üzerinden ödeme veya tahsilat yapma ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı ancak aynı anda yapma hakkına sahip olduğunda mahsup edebilir. Bir işletme, ancak dönem vergisini aynı vergi idaresi tarafından konulan ertelenmiş tutarıyla mahsup edebiliyorsa ertelenmiş vergi varlığı ve borçlarını da mahsup edebilmektedir.

5.2 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.), işten çıkarma tazminatları (işten ayrılma, işten çıkarma tazminatları) ve çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydaları (emeklilik faydaları) içermektedir.

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, hayat sigortası ve 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 ayırımının yapılmasında, sözleşmenin biçimi yerine işlemin esasına bakılmalıdır. Örneğin çalışanlara sağlanan bazı faydalar ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ödenir ve tanımlanmış katkı planı olarak muhasebeleştirilir. Birden fazla işvereni ilgilendiren planlarda özel uygulamalar dikkate alınmalıdır.

Muhasebeleştirme ve ölçme

Kısa vadeli faydaların birçoğunun muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi açık ve kolay anlaşılırdır. Bununla birlikte, uzun vadeli faydalar ve özellikle çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar daha karışık olabilmektedir.

Tanımlanmış katkı planları

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

Tanımlanmış fayda planları

Tanımlanmış fayda planlarına bağlı yükümlülüklerinin hesaplanmasında, önceden belirlenmiş fayda ölçüm yönteminin (öngörülen yükümlülük yöntemi) kullanılması gerekmektedir. Bu yöntem, bilanço tarihinde sunulan çalışan hizmetlerini ve gelecek maaş artışlarıyla ilgili varsayımları dikkate alır.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğü, 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.

Tanımlanmış fayda planları fonlanmıyorsa, plan varlıkları piyasa fiyatlarının mevcut olmadığı durumlarda tahmini nakit getirisi iskonto edilerek makul değerleri ile ölçülür. Plan varlıkları aşağıda belirtilen koşulları sağlayacak şekilde tanımlanmıştır: raporlama yapan işletmeden ayrı olan ve yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları fonlamak amacıyla kurulmuş bir işletmeye (fona) bağlı olmalıdır; işletmenin iflası durumunda, işletme alacaklıları tarafından kullanılabilir durumda olmamalıdır. Fonun mevcut varlıkları raporlama yapan işletmenin çalışanlara sağlayacağı fayda yükümlülüklerinin tamamını karşılayabilecek durumda değilse, plan varlıkları; raporlama yapan işletmeye geri verilmeyebilir. Bu koşulları sağlamayan plan varlıkları, planda tanımlanan fayda yükümlülükleriyle mahsuplaştırılmaz.

Aktüeryal kazançlar ve kayıplar “koridor” yaklaşımı kullanılarak muhasebeleştirilebilir. Aktüeryal kazançlar ve kayıplar (tanımlanmış fayda yükümlülüğü veya ilgili plan varlıklarından doğan), tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini veya plan varlıklarının makul değerlerini %10 oranında aşıyorsa, çalışanların kalan iş hayatları süresini aşmayacak şekilde itfa edilir. Ancak işletme, aktüeryal kazanç ve zararların hemen muhasebeleştirilmesini de içeren kazanç ve zararları daha hızlı muhasebeleştirilmesini sağlayacak sistematik bir yöntem de uygulayabilir.

UMS 19 standartında 2004 yılında yapılan değişiklikle gelen alternatif yöntemlere göre, kar veya zararın dışında kalan aktüeryal kazanç ve kayıpların hemen muhasebeleştirilmesine olanak sağlanmaktadır. Bu yöntemin seçilmesi halinde, aktüeryal kazanç ve kayıplar bölüm 2.4’te belirtilen tahakkuk eden gelir ve giderler tablosuna yansıtılır. Alternatif olarak bölüm 2.3’te belirtilen özkaynak değişimleri tablosunda gösterilemez.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilme yöntemleri dipnotlarda açıklanmak zorundadır.

5 Borçlar (Devamı)

Emeklilik planı değişikliklerinden kaynaklanan geçmiş hizmet maliyetleri, ilgili faydalara hak kazanılacak süreye kadar eşit şekilde gider olarak muhasebeleştirir. Faydaya hak kazanılması durumunda, işletme, geçmiş hizmet maliyetini geciktirmesizin muhasebeleştirir. Bir işletme, tanımlanmış fayda planına ilişkin azalma veya ödemelerle ilgili kazanç veya zararları, ilgili azalma ya da ödemeler meydana geldiğinde finansal tablolara yansır.

İşten çıkarmadan doğan yükümlülükler

İşten çıkarmadan doğan yükümlülükler, bir işletmenin çalışanın işine normal emeklilik tarihinden önce son verilmesini açıkça taahhüt etmesi durumunda ortaya çıkar ve yükümlülük olarak kaydedilmelidir.

İşletme, işten çıkarma için detaylı bir resmi planı olduğunda ve bu planı iptal etme olasılığı bulunmadığı durumlarda işten çıkarmayı taahhüt etmiştir.

İşten ayrılma tazminatları uzun vadeliyse, tanımlanmış fayda yükümlülükleri için yukarıda belirtilen iskonto oranıyla iskonto edilirler. Normal işten ayrılma tazminatları, geçmiş hizmetlerden doğan yükümlülükler olarak tahakkuk ettirilir.

Özkaynak tazmin karşılıkları

'Hisse bazlı ödemeler' bölümüne bakınız (Bölüm 9.6)

5.3 Finansal borçlar

Bir finansal borç, başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık teslim etmek için, veya potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya finansal borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için yapılan sözleşmeden doğan yükümlülüktür.

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Bir işletme, finansal bir aracı (Bölüm 9.1) sadece ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı şartlarına taraf olduğu zaman muhasebeleştirmelidir.

Finansal borçlar iki kategoride sınıflandırılmaktadır:

- **Makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansal borçlar** - Fiyatlardaki kısa dönemli dalgalanmalardan kar elde etmek amacıyla edinilmiş veya kısa vadede kar etmek amacıyla oluşturulan portföyün içinde yer alan veya yönetim tarafından ilk muhasebeleştirme sırasında bu kategoride gösterilen borçlardır. Bir işletme söz konusu gösterimi ancak; böyle bir gösterimin daha uygun bilgi sağlaması durumunda (varlık veya borçların farklı temeller esas alınarak öl-

çülmesinden kaynaklanan bir ölçme veya muhasebeleştirme tutarsızlığını ortadan kaldırması veya önemli ölçüde azaltması; ya da bir grup finansal borcun belgelendirilmiş bir risk yönetimi veya yatırım stratejisine dayalı olarak makul değer kriteri esas alınarak yönetilmesi) veya finansal borcun, ana sözleşmedeki nakit akımını önemli ölçüde değiştiren saklı türevler içermesi durumunda kullanılabilir.

- **Diğer borçlar** - geri kalanlar.

Finansal borçlar ilk kayda alınması finansal varlıklarla aynı şekildedir.

Müteakip ölçme

Finansal borçların müteakip ölçülmesinin sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:

- **Makul değer değişimleri gelir tablosu ile ilişkilendirilen finansal borçlar** -Makul değerden taşınıp, kayıp ve kazançlar gelir tablosunda raporlanır.
- **Diğer borçlar** - etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değerleri üzerinden taşınır.

5.4 Karşılıklar ve yükümlülükler

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

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

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır ve iskonto oranı; paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. İskonto oranı, gelecekteki nakit çıkışlarına ilişkin tahminlerle ilgili riskleri yansıtmamalıdır.

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

Bir yükümlülük için karşılık ayrılmadıkça, 'yasal' yükümlülük şeklini almaz. Bir işletme, kesin sorumlulukları kabul edecek diğer tarafları işaret eden geçmişteki uygu-

5 Borçlar (Devamı)

lamalara sahip olabilir ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olur (zınni yükümlülük yaratılması).

Gelecekteki faaliyet zararları

Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Bununla birlikte gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların (nakit yaratan birimler) değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir (bölüm 4.8'e bakınız).

İvazlı Sözleşmeler

Bir işletme ivazlı bir sözleşmeye sahipse (sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler) sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir.

Yeniden yapılandırma karşılıkları

Yeniden yapılandırma tanımına girebilecek olaylar için, bununla ilgili karşılığın ne zaman ayrılacağı ve karşılığın ayrılacağı hangi maliyetleri içereceği hakkında özel tanımlamalar mevcuttur. İşletme, yeniden yapılandırmayı zınni yükümlülük olarak göstermelidir. Zınni yükümlülük; a) işletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin en az beş temel hususun yer aldığı ayrıntılı, resmi bir planının olması ve b) işletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkilemeyecek şekilde yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması halinde sözkonusudur.

Yeniden yapılandırma planı bilanço tarihinden sonra açıklandıysa finansal tabloların onaylanmasından önce olsa dahi, bilanço tarihinde mevcut bir yükümlülük yaratmaz. İşletme, faaliyetiyle ilgili satış taahhütünde bulunana kadar (yani bağlayıcı satış sözleşmesinin bulunması durumuna kadar), bu satışla ilgili bir yükümlülük doğmamaktadır.

Karşılık sadece, yeniden yapılandırmanın ister istemez sebep olduğu ve işletmenin devam eden faaliyetleri ile ilişkilendirilmeyen maliyetleri içermelidir. Varlık satışından elde edilmesi beklenen kazanç, yeniden yapılandırma için ayrılacak karşılık hesaplanırken dikkate alınmalıdır.

Atık yönetim maliyet karşılıkları

Tarihi elektrikli ve elektronik ev aletlerinin atık yönetim maliyetlerine katkıda bulunan yükümlülükler, bu alet üreticisinin ölçümleme periyodu süresince ilgili piyasada bir pay edinmesine kadar, muhasebeleştirilmezler. Detay bilgi için UFRYK 6'ya bakabilirsiniz.

Tazminatlar

Bir işletme, karşılık hesabının tamamını veya bir kısmını kapatmak için üçüncü taraftan gerekli tahsilatı yapmayı beklediği durumlarda, ve üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacağı durumlarda, üçüncü kişilerden tazmin edilecek tutar karşılıkların içinde yer almamalıdır. Diğer tüm durumlarda, karşılık ve beklenen herhangi bir tahsilat ayrı olarak sırasıyla borç ve varlık olarak gösterilmelidir. Bununla birlikte, tazminatın ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için ancak tazmin edilebileceğinin kesine yakın olması ve tazminata ilişkin tutarın karşılık tutarını geçmemesi gerekmektedir.

Montaj, restorasyon ve çevreyi koruma fonları

Montaj, restorasyon ve çevreyi koruma fonlarında payı olan bir işletme; borcu olduğu taktirde, fon ödemeyi yapamasa bile montaj maliyeti ile ilgili yükümlülükleri (karşılıkları) ve fondaki payını ayrı ayrı muhasebeştirmelidir (Detay bilgi için UFRYK 5'e bakabilirsiniz).

Müteakip ölçme

İşletme her bilanço tarihinde, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için katlanacağı harcamayla ilgili en gerçekçi tahmini gözden geçirmelidir. İlerleyen döneme bağlı olarak karşılıklarda meydana gelen artış, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

5.5 Koşullu borçlar

Koşullu borçlar işletmenin kontrolünde olmayan olaylardan kaynaklanarak gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan muhtemel yükümlülükler veya (a) yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının olası olmaması ya da (b) ilgili yükümlülüğün tutarının yeterince güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüklerdir.

Koşullu borçlar, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması, yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilmesi durumunda borç olarak muhasebeleştirilir.

Koşullu borçlar, finansal tablolara alınma şartlarını sağlamadılarsa da ödemenin ortadan kalkma ihtimali olmaması halinde, dipnotlarda tahmin edilen potansiyel finansal etkileri ve ödeme zamanı veya miktarı konusundaki belirsizliklerle birlikte sunulmalı ve açıklanmaya devam edilmelidir.

6 Özkaynaklar

6 Özkaynaklar

Özkaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır. Özkaynaklar, UFRS düzenlemeleri ve işletmenin uyguladığı muhasebe politikaları baz alınarak hesaplanır.

Normal olarak özkaynakların toplam tutarı tesadüf olarak işletmenin hisselerinin toplam piyasa fiyatına veya net varlıklarının ayrı ayrı satışından ya da işletmenin sürekliliğinin korunacağı bir durumda net varlıklarının topluca satışından elde edilecek değere eşit olabilir.

6.1 Hisse senedi ihraç maliyeti

Dış işlemlerle ilgili maliyetler kesin çerçevelerle tanımlanmıştır ve sadece özkaynakta bir indirim olarak değerlendirilen ve özkaynaklarda net artış veya azalışlara, neden olan işlemleri içerir. Eğer işletme borç ve özkaynağa dayalı öğeler içeren bileşik bir araç ihraç ediyorsa, işlem maliyeti kazancın dağıtımıyla uyumlu şekilde bileşenlerine ayrıştırılarak dağıtılmalıdır.

6.2 Geri satın alınan hisseler

Geri satın alınan hisseler, bilançoda özkaynaklara yapılan tek bir düzeltme kalemi olarak veya bulunabiliyorsa, nominal değeri özkaynakların diğer gruplarına karşılık yapılan düzeltme kalemi gibi sermayeden indirim olarak gösterilebilir. Geri satın alınan hisseler, özkaynakla ilgili ilave maliyetler olarak değerlendirildiklerinden özkaynaktan (ilgili gelir vergisi haklarıyla netleştirilmiş) bir indirim olarak muhasebeleştirilirler. Hisselerin müteakip satışı, kazanç veya kayıba neden olmadığından dönemin net geliri içinde yer almamaktadır. Satış bedeli özkaynaklarda bir artış olarak gösterilmelidir.

7 Gelir

Gelir tanımı hasılat ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir ve kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutar olarak raporlanırlar.

Muhasebeleştirme

Gelir genel olarak kazanıldığı zaman muhasebeleştirilir. Varlıkların artması veya borçların azalması nedeniyle gelecekte ekonomik fayda artışı olması ve bunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gelir olarak kaydedilebilir.

7.1 Hasılat

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

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

Hizmet sunumundan kaynaklanan hasılat; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılması sonucu muhasebeleştirilir. (bakınız bölüm 7.2)

Hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu şekilde muhasebeleştirilmesi bu dönemde yapılan hizmetler ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.

İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansla 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.

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

7 Gelir (Devamı)

olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılması gerekir. Ön ödemeler iade edilemez ol-salar dahi, ürün veya hizmet, sözleşmede belirtilen veya beklenen sürede teslim edildiğinde veya gerçekleştiğinde kazanılmış olur. Ödemeler ertelenerek kazanıldığı dönem boyunca sistematik olarak gelir kaydedilmelidir.

Faiz geliri etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir. İsim hakları; ilgili sözleşme-nin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Temettü; hisse-darlar tahsil etmeye hak kazandığında muhasebeleştirilir.

7.2 İnşaat sözleşmeleri

İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan hasılat ve giderler, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak finansal tablolara yansıtılır.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda, sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir, sözleşme maliyetleri de katlanılmış gider olarak muhase-beleştirilmelidir. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması durumunda oluşan zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

8 Giderler

Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderlere örnekler; satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlardır. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar şeklinde oluşur. Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir.

Muhasebeleştirme

Varlıkların azalması veya borçların artması nedeniyle gelecekte ekonomik fayda azalışı olması ve bunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gider olarak kaydedilebilir.

Satışların maliyetini oluşturan çeşitli giderler, ilgili varlığın satışı sonucunda elde edilen gelirle birlikte veya eş zamanlı olarak gelir tablosuna alınır. Hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi olarak bilinen bu yöntemde, aynı işlem veya olaydan kaynaklanan gelir ve giderler eş zamanlı veya birlikte olarak gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Bununla birlikte, hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi kavramı, varlık veya yükümlülük tanımına girmeyen kalemlerin bilançoya alınmasına izin vermez.

Giderler, gelir tablosunda fonksiyon yöntemine göre (işletme, bu yöntem doğrultusunda dipnotlarda giderlerin niteliklerini belirtmelidir) veya nitelikleri yöntemine göre gösterilmelidirler.

8.1 Çalışanlara sağlanan faydalar

'Çalışanlara sağlanan faydalar' bölümüne bakınız (Bölüm 5.2).

8.2 Hisse başına ödemeler

'Hisse başına ödemeler' bölümüne bakınız (Bölüm 9.6).

8.3 Faiz gideri

'Faiz gideri' bölümüne bakınız (Bölüm 4.3).

9 Diğer finansal raporlama konuları

9 Diğer finansal raporlama konuları

9.1 Finansal araçlar

Finansal araç, bir işletmenin finansal varlığında ve diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir. İşletme, finansal bir aracı ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı şartlarına taraf olduğu zaman muhasebeleştirir. Finansal varlık, finansal borç ve özkaynakların ilk muhasebeleştirilmesi ve ölçümleri sırasıyla bölüm 4.7, 5.3 ve 6 'da açıklanmaktadır.

Bileşik finansal araçlar

Özkaynağa dayalı finansal araca çevrilebilen (örneğin dönüştürülebilir bir borç) finansal araç eden, bu aracın unsurlarını ve hesaplarını ayrı ayrı belirlemeli ve geliri borç ve özkaynak hesaplarına dağıtmalıdır.

Satılabilir araç

Hamiline, ihraç edene nakit ya da başka bir finansal varlık karşılığı satma hakkı veren finansal araç bir finansal borç olarak algılanmalıdır. İhraççının koşulsuz olarak itfayı reddetme hakkına sahip olduğu zamanlarda, finansal araç özkaynağa dayalı bir finansal araç olarak sınıflandırılır.

Türev araçlar

Türev aşağıdaki üç özelliğin tümüne sahip finansal araçtır:

- Belirli bir faiz oranında, finansal araç bedelinde, mal bedelinde, döviz kurunda, fiyat veya oran endeksinde, kredi derecesinde veya kredi endeksinde, veya başka bir değişkende (bazen 'sözleşmeye konu olan' denir) meydana gelen değişikliklerde, değeri de değişmektedir;
- Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemektedir veya piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki veren diğer türden sözleşmelere göre daha az bir net başlangıç yatırımı gerektirmektedir; ve
- Gelecekteki bir tarihte ödenmektedir.

Türev sözleşmelerinden doğan tüm hak veya yükümlülükler bilanço tarihinde finansal varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmelidir. Türevden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, nakit akışı veya net yatırımlar için riskten korunma muhasebesi kapsamında değilse gelir tablosuna kaydedilir, aksi taktirde bu kazanç ve kayıplar ertelemenek üzere özkaynaklarda izlenir.

Saklı türevler

Saklı türev, türev olmayan bir asal sözleşme içeren ve nakit akışlarının bir kısmı tük-

9 Diğer finansal raporlama konuları (Devamı)

rev üründe olduğu gibi değişkenlik gösteren karma bir finansal aracın unsurudur. Asal sözleşmeyle birebir ilişkili olmayan saklı türevler, asal sözleşmeden ayrılmalı ve ayrı bir türev araç olarak muhasebeleştirilmelidir.

Finansal varlıkların bilanço dışına çıkarılması

İşletmenin, bir finansal aracı bilanço dışına çıkarıp çıkarmamayı saptamasını sağlayan kompleks adımlar mevcuttur. Beş adım yaklaşımının mutlaka öngörülen sırayla izlenmesi gerekmektedir.

Test aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- 1) Tasarruf (eğer uygunsa) için kurulmuş özel amaçlı işletme (Bölüm 11.2) konsolide edilmeli mi?
- 2) Bilanço dışına alma ilkeleri varlığın (veya varlık gruplarının) hangi kısmına uygulanabiliyor?
- 3) Varlıklardan elde edilecek nakit akımlarıyla ilgili haklar sona erdi mi?
- 4) İşletme varlıklardan elde edilecek nakit akımlarıyla ilgili haklarını transfer etti mi?
- 5) İşletme bir finansal varlığın mülkiyetinden doğan bütün risk ve kazanımları önemli ölçüde devretti mi, finansal varlığın mülkiyetinden doğan bütün risk ve kazanımları önemli ölçüde elinde bulundurmaya devam ediyor mu veya işletme finansal varlığın üzerindeki kontrolü devam ediyor mu?

Yukarıdaki test, yönetimin (a) varlıkları bilanço dışına çıkarmaması; (b) varlıkları bilanço dışına çıkarması; veya (c) İşletmenin varlık üzerindeki etkisi devam ettiği sürece varlığı muhasebeleştirmeye devam etmesi gerektiğini gösterir.

Finansal borçların bilanço dışına çıkarılması

Finansal bir borç yükümlülük ortadan kalktığı zaman (yani sözleşmede belirlenen yükümlülük sona erdiğinde, yükümlülük iptal olduğunda, yükümlülüğün vadesi bittiğinde veya borçlu borcun yasal sorumluluğundan hukuki süreç içerisinde veya alacaklının rızasıyla kurtulduğunda) bilançodan çıkarılabilir.

Finansal varlık ve borçların mahsubu

Finansal varlık ve borçları mahsup etme yetkisi sınırlandırılmıştır. Finansal varlık ve finansal borcun birbirine mahsup edilerek net tutarın bilançoda gösterilmesi ancak ve ancak işletmenin; kaydedilen tutarları mahsuplaştırmak için yasal bir hakkı var ise ve; net esasına göre sonuçlandırma niyetinde ya da varlığı realize etme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak yapma niyetinde ise mümkün olabilir.

9 Diğer finansal raporlama konuları (Devamı)

Riskten korunma muhasebesi

Bir işletmenin riskten korunma muhasebesi ile ilgili koşullara sahip olabilmesi için, (a) riskten korunma işlemine başvurulduğu sırada, riskten korunma araçları ve riskten korunma kalemleri arasındaki ilişkiyi belgelemesi; ve (b) üstlendiği çeşitli riskten korunma işlemleri için risk yönetimi hedef ve stratejilerine sahip olması gerekmektedir.

İşletme, riskten korunma işlemine başvurduğu zaman ve bundan sonraki dönemlerde, işletmenin söz konusu varlığının makul değerindeki veya söz konusu işlemin sakınılan riskinden kaynaklanan nakit akımlarındaki değişikliklere karşı riskten korunma aracının etkinliğini nasıl değerlendirdiğini belgelere dayandırarak göstermesi gerekmektedir.

Riskten korunma araçları genellikle, (a) varlık veya yükümlülüğün veya bir taahhüdün makul değerinde meydana gelen değişikliklere karşı veya (b) gerçekleşmesi kuvvetle muhtemel tahmini bir işlem ile ilgili (nakit akım riskinden korunma işlemi) veya yabancı bir kuruluşta net yatırım için yapılan riskten korunmak için kullanılabilir.

Nakit akım riskinden korunma işlemleri ile ilgili koşullara sahip olan araçlardan doğan kazanç ve kayıplar doğrudan özkaynaklar altında muhasebeleştirilir. Riskten korunma kalemleri gelir tablosunu etkilediğinde veya bir varlık veya borcun kazanımı sırasında defter değerinde düzeltme yapmak için kullanılıyorsa, gelir tablosunda yeniden işleme sokulur.

Yabancı bir kuruluşta net yatırım için yapılan riskten korunma işlemleri, nakit akım riskinden korunma işlemlerine benzer olarak muhasebeleştirilir.

Makul değer değişikliği riskinden korunma araçlarında, riskten korunma kalemleri korunulan riske ilişkin kazanç ve kayıplara göre düzeltilir ve gelir tablosundaki riskten korunma aracının etkisi ile mahsuplaştırılarak gelir tablosuna kaydedilir.

9.2 Hisse başına kazanç

Mevcut veya potansiyel adi hisse senetleri (örneğin dönüştürülebilir borçlar ve imtiyazlı hisse senetleri) halka açık piyasalarda işlem gören tüm işletmeler, gelir tablolarında adi hisse başına kazanç ve sulandırılmış hisse başına kazanç tutarlarını ayrı ayrı göstermelidir.

Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararının, dönemin adi hisse senedi sayısının (bedelsiz ve bedelli hisse ihraç düzeltmelerini de içermektedir) hisse ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle hesaplanır.

Tüm finansal araçlar ve sözleşmeler, raporlayan işletmelerin adi hisse senetlerinin ihracıyla meydana gelebilir, örneğin dönüştürülebilir borçlar ve opsiyonlar işletmelerin potansiyel adi hisse senetleridir. Bu tür finansal araçlar veya sözleşmeler sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında göz önüne alınmalıdır.

Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanmasında, işletme, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kâr veya zarar ile ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısını, sulandırma etkisi olan potansiyel adi hisse senetlerinin etkilerine göre düzeltir.

Aktifleştirme, bedelsiz ihraç veya hisse bölünmesi sonucunda karşılaştırmalı hisse başına kazanç (adi ve sulandırılmış) miktarları geriye yönelik olarak düzeltilmelidir. Cari ve geçmiş dönem hisse başına kazanç hesaplamalarında, yıl sonuna mütakiben fakat mevcut adi hisse senetlerinin veya potansiyel adi hisse senetlerinin sayısını etkileyecek finansal tabloların yayınlanmak üzere onaylanmasından önce ortaya çıkan aktifleştirme, bedelsiz ihraç veya hisse bölünmeleri dikkate alınmalıdır.

9.3 İlişkili taraflar

İlişkili taraflar; ana ortaklık, bağlı ortaklık, iştirakler, iş ortaklıkları ve işletmenin veya ana ortaklığın üst düzey yöneticilerini (aile yakınları dahil), işletmeyi kontrol eden veya ortak kontrol eden ya da önemli etkisi olan tarafları (aile yakınları dahil) ve işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planlarını içerir. İşletme ile sadece olağan iş ilişkisinde bulunan finansman sağlayıcılar ve devlet makamları ilişkili taraf kabul edilmez.

Başka bir yerde bahsedilmiyorsa, finansal tablolarla birlikte basılan bilgilerde nihai ana ortaklığın adının kamuya açıklanması gerekmektedir. Mevcut ve nihai kontrol taraflarının (bireysel veya grup olabilir) adlarının, bu ilişkili taraflarla işlem yapılıp yapılmada açıklanması gerekmektedir.

İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde; işlemin içeriği, işlemin tutarı, mevcut bakiyeler, ödenecek tutarlar ve finansal tabloların açık bir şekilde anlaşılabilirliği 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 raporlama yapan işletmenin finansal tablolarına olan etkisinin ayrı olarak açıklanmasının gerektiği durumlar dışında, benzer içerikteki kalemler toplu olarak (örneğin toplam yönetici ikramiyeleri) açıklanabilir.

9 Diğer finansal raporlama konuları (Devamı)

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

Aynı ülkede tüzel kişiliğe sahip ana ortaklık tarafından tamamına sahip olunan bağımlı ortaklıklar ve devlet kontrolü altında olan işletmeler, ilişkili taraf işlemlerini kamuya açıklamakla yükümlüdürler.

9.4 Bölümlere göre raporlama

Menkul kıymetleri borsalar veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmeler ile menkul kıymetlerini ihraç etme aşamasında olan işletmeler bölümlere göre raporlama yapmakla yükümlüdür. Bölümlere göre raporlama için iki kademeli yaklaşım gerekmektedir. Risk ve getirilerin temel kaynağı dikkate alınarak işletme bölümlere göre raporlama formatlarından (yani endüstriyel veya coğrafi, ancak ikisinin karşımı değil) temel ve ikincil olanları belirlemelidir.

Bir işletmenin raporlanacak bölümleri, risk ve getiri profillerinin ayrı ayrı olarak belirlenmesi ve ardından alt sınır testinin uygulanması ile kararlaştırılır. Bir faaliyet alanının veya coğrafi bölümün, raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için; bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun işletme dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve; elde edilen hasılatın, kâr veya zararın veya varlıklarının işletme içi ve dışı tüm bölümlerin toplamının %10'unu veya daha fazlasını oluşturması gerekir. Toplam konsolide hasılatın en az %75 oranındaki kısmı raporlanabilir bölümler içeresine dahil olana kadar, ilave bölümler raporlanabilir bölüm olarak belirlenir (alt sınır testini sağlamasalar bile).

Bölümlere göre raporlamada açıklamalar çoğunlukla temel raporlama esasındaki bölümlerde yoğunlaşırken, ikincil raporlama esasındaki bölümlerle ilgili sınırlı bilgiler verilmektedir. Temel raporlama formatında sunulan bilgiler her bir bölüm için hasılatı, faaliyet sonucunu, varlıkları, borçları, yatırım harcamasını, amortisman ve itfa paylarını, önemli nakit dışı giderlerini ve değer düşüklüğü zararlarını içerir.

İkincil raporlama formatında sunulan raporlanabilir bölümlerle ilgili açıklamalar ise; bölüm hasılatını, varlıklarını ve yatırım harcamalarını içerir. İkincil raporlama formatında bölüm faaliyet sonuçlarının gösterilmesi gerekli değildir.

Bir işletme, raporlanabilir bölümler ile ilgili açıklanan bilgilerle finansal tablolarda yer alan ilgilerin mutabakatını sunar.

9.5 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 sözleşmenin gerçekleşmesi belirli bir varlığın kullanımına bağlı ise ve anlaşma varlığın kullanım kontrolünü devrediyorsa, bu sözleşmeler kiralama işlemlerini içermektedir. Örneğin; eğer bir satın alan/kiracı varlığın hemen hemen tüm çıktısını alıyorsa, kontrol hakkı devredilebilir.

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 olarak sınıflandırılacak işlemlere örnek olarak; mülkiyetin kiralama süresi sonunda transfer edilmesi; kiracıya indirimli özel satın alma opsiyonunun tanınması; kira süresinin varlığın ekonomik ömrünün önemli bir bölümünü kapsaması; asgari kira ödemelerinin (garanti edilmiş hurda değer dahil) bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın makul değerine eşit olması; kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması verilebilir.

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.

Kiraya veren durumunda olan ve kiracılar tarafından konsolide edilmesi gereken özel amaçlı işletmelere (bakınız bölüm 11.2) özel önem verilmelidir.

Kiracı

Finansal kiralama işleminde kiracı olan taraf ilgili varlık ve borçları finansal tablolarına kaydeder ve benzer varlıklar için uyguladığı amortisman politikasına göre veya daha kısa olması durumunda kiralama süresine göre amorti eder. Faaliyet kiralamasında kiracı, başka bir sistematik yaklaşımın beklenen faydayı daha iyi yansıttığını düşünmedikçe, kira ödemelerini doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren

Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları net kiralama yatırımı tutarına

9 Diğer finansal raporlama konuları (Devamı)

eşit olacak şekilde alacak olarak kaydederler. Net kiralama yatırımı, asgari kira ödemelerinden (kiraya verene düşen garanti edilmemiş hurda değer dahil) kazanılmamış finansman gelirinin düşüldükten sonraki toplam tutardır. Finansman geliri, kiraya verenin net kiralama yatırımındaki sabit dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde muhasebeleştirilir.

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 gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Kiralama Teşvikleri SYK 15

Kiraya verenin, kiracının bir faaliyet kiralamasına katılması için sağladığı teşvikler, ödemelerin zamanlaması ve teşviğin niteliği dikkate alınmaksızın kiralanan varlığın kullanımında dikkate alınması gereken önemli bir husustur. Bu tür teşvikler; kiracıya yapılan nakit ödemeleri, kiraya veren tarafından üstlenilen yeniden kiralama maliyetleri, bedelsiz veya azaltılmış kira süreleri olabilir. Kiraya veren kiralama teşviklerini, kiralama süresi boyunca ve genellikle doğrusal yöntem uygulayarak kira gelinde bir azalma olarak muhasebeleştirir. Kiracılar, kira gelirinden azaltarak elde ettikleri teşvikten sağlanan faydayı kiralama süresi boyunca ve doğrusal amortisman yöntemi uygulayarak muhasebeleştirir.

9.6 Hisse bazlı ödemeler

Hisse bazlı ödemeler aşağıdaki işlemleri içerir:

- hisse senedi, hisse senedi opsiyonları ya da diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar (çalışanlara ya da diğer taraflara sağlanan); ya da
- nakit olarak ya da başka bir varlık yoluyla ödenecek tutarın işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların bedeline bağlı olması.

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Hisse bazlı ödeme içeren bütün işlemler hakediş tarihi sonrasında varlık ya da gider olarak tahakkuk ettirilir.

Çalışanlar için özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemler, hak ediş tarihindeki makul değerleriyle; çalışanlarla ilgili olmayan işlemler ise, işletmenin ürünü veya hizmeti almış olduğu tarihteki makul değeriyle ölçülür.

Ürünün veya hizmetin makul değerinin tespit edilemediği durumlarda, örneğin personelden alınan hizmetlerde ürün veya hizmet ayrımı yapılamaması (mesela, öz-

kaynağa dayalı finansal araçtan sağlanacak tutarın makul değerinden düşük olması), işletme hakedilmiş özkaynağa dayalı finansal aracın makul değerini kullanır.

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

Müteakip ölçüm

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler müteakip ölçüme tabi değildir. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinden doğan borçlar her bilanço ve ödeme tarihinde yeniden ölçülmeli ve makul değerindeki değişiklikler ile birlikte kar ya da zararlar ilişkilendirilmelidir.

9.7 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler

Muhasebeleştirme ve ilk ölçüm

Duran varlıkların (elden çıkarılacak duran varlık grubu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması için: duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi yoluyla ile geri kazanılacak olması; ilgili varlığın bu tür varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması (uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış, varlık makul değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor ve satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış olması bekleniyor) gerekir.

Elden çıkarılacak duran varlık grubu, satış ile veya tek bir işlem içerisinde, ilgili varlıklarla doğrudan ilişkili borçlar ile beraber elden çıkarılır.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan varlıklar (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu):

- a) defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş makul değerlerinden düşük olanı ile ölçülür;
- b) amortisman veya itfaya tabi tutulmaz;
- c) bilançoda ayrı olarak gösterilir.

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eden, elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan kısımdır. Ayrıca yeniden satış amacı ile alınmış bağlı ortaklık da olabilir.

Bir faaliyet; satış amaçlı elde tutulan varlık sınıflandırmasına alınabilmek için gerekli kriterleri sağlamasıyla veya işletmenin faaliyeti elden çıkarmasıyla, durdurulan bir

9 Diğer finansal raporlama konuları (Devamı)

faaliyet olarak sınıflandırılabilir. Bilanço tarihine kadar veya sonrasında, sınıflandırma için gerekli kriterler sağlanamıyorsa, geçmişe dönük sınıflandırma yapılamaz.

Durdurulan faaliyetler, gelir tablosunda ve nakit akım tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir. Durdurulan faaliyetlerle ilgili dipnotlarda ek açıklama zorunluluğu vardır.

9.8 Bilanço tarihinden sonraki olaylar

Bilanço tarihinden sonraki olaylar; düzeltme gerektiren olaylar veya düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak sınıflandırılabilir. Düzeltme gerektiren olaylar; bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna dair kanıtların olduğu durumlardır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar; ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığı durumlardır.

İşletmenin sürekliliği varsayımının bütün işletme için uygun olmadığını gösteren düzeltme gerektiren olaylar olması durumunda varlık ve borçların bilanço tarihindeki defter değerleri düzeltilmelidir. Hisse ve tahvil ihraçları gibi önemli bilanço tarihi sonrası düzeltme gerektirmeyen olaylar kamuya açıklanmalıdır.

Ödeneceği, bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen temettüler yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Bununla birlikte, temettülerin ödemeleri ile ilgili bilgiler dipnotlarda açıklanmalıdır.

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.

9.9 Devlet teşvikleri

Devlet teşviği, işletmenin teşviğin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olduğu zaman finansal tablolara yansıtılır.

Devlet teşvikleri, bu teşviklerle karşılanması amaçlanan giderlerle eşleştirilmek üzere giderlerin yapıldığı ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Gelir tablosuna yapılan bu kayıtların zamanlaması teşvikle ilgili koşul ve yükümlülüklerin yerine getirilmesine bağlıdır.

Varlıklarla ilişkili teşvikler; ilgili varlığın defter değeri ile mahsuplaştırılır veya bilanço da ertelenmiş gelir olarak gösterilir. Bunun sonucunda gelir tablosunda amortisman gideri azalacak veya ilgili varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir oluşacaktır.

10 Endüstrilere özgü konular

10.1 Bankalar ve benzeri finansal kuruluşlar

Bankalar ve benzeri finansal kuruluşlar işlemlerini ilgili standartlara uygun olarak muhasebeleştirmelidir. Buna ilave olarak bu kuruluşların aşağıda özeti verilen özel açıklamalar yapmaları gerekmektedir.

Bir banka veya benzeri finansal kuruluşun kamuya açıklaması gereken hususlar:

- Niteliklerine göre gruplandırılmış gelir, giderler, varlıklar ve borçlar;
- Gelir ve giderleri niteliklerine göre gruplanmış gelir tablosu;
- Varlık ve borçların niteliklerine ve likiditelerine göre düzenlenmiş bilanço
- Aşağıdaki belirtilen diğer spesifik konular:
 - her bir grup finansal varlık ve borçların, diğer finansal araçlara ilişkin koşullara uygun makul değerleri,
 - varlık ve borçların vadelerine göre gruplanması
 - önemli varlık, borç ve bilanço dışı kalemlerin coğrafi bölge, müşteri veya sanayi grupları bazında belirlenmesi ya da diğer risklerin belirlenmesi;
 - kredilere ilişkin zarar detayları;
 - genel bankacılık riskleri için ayrılan tutarlar;
 - yükümlülük ve taahütlerin detayı;
 - teminatlı borçların ve teminat olarak rehnedenilen varlıkların toplam tutarını;
 - teminat faaliyetleri kapsamı; ve
 - ilişkili taraf işlemleri.

1 Ocak 2007 ve sonrasında başlayan dönemler için yürürlüğe girecek olan UFRS 7, UMS 30 kapsamında yukarıda belirtilen spesifik açıklama koşullarının yerini alacaktır. UFRS 7 bütün işletmelere uygulanabilir ve finansal araçların niteliklerine ve finansal araçlardan kaynaklanan risklere ilişkin açıklamaları içerir

10.2 Sigorta sözleşmeleri

UFRS 4, 1 Ocak 2005 ve sonrasında başlayan dönemler için uygulanabilir ve çıkarılan sigorta sözleşmeleri ve teminat altındaki reasürans sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Ayrıca sigorta ve reasürans sözleşmeleri ile ilgili maddi olmayan duran varlıklar da kapsar (ertelenmiş iktisap maliyetleri gibi). UFRS 4 sigorta sözleşmesini gelecekteki belirsiz bir olayın (sigorta konusu olay) sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalının zararını tazmin etmeyi kabul ederek bir tarafın (sigortacı) diğer taraftan (sigortalı) önemli bir sigorta riskini kabul ettiği sözleşme olarak tanımlar. Sigorta riski sigortacının, belirsiz bir olayın sigortalıyı olumsuz bir şekilde etkilemesi halinde sigortalıya tazminat ödeme yükümlülüğüdür. Sigortalının kendisinin bir sigortacı olması ve gelecekteki kesin

10 Endüstrilere özgü konular (Devamı)

olmayan olayın kendisinin çıkardığı sigorta kontratından doğması durumunda kontrat reasürans kontratı olur.

UFRS 4 ayrıca finansal araçların sunum, tahakkuk ve ölçümlerini isteğe bağlı katılım şeklini de içerir. Bu araçların kamuya açıklama şartları UMS 32 (ve 1 Ocak 2007'den itibaren geçerli olmak üzere UFRS 7) altında açıklanmıştır. İsteğe bağlı katılım özelliği, sigortacının garanti edilen getiriye ek olarak kendi isteğine bağlı olarak sigorta sözleşmesi sahiplerine sağladığı haklardır. Değerlemesi ilgili varlıkların sözleşmede belirtilen gerçek getirisi (ya da benzer değişkenler) üzerinden yapılır.

UFRS 4 kapsamındaki sigorta tanımına uyan bütün kontratlar (spesifik olarak UFRS 4 kapsamı dışında tutulanlar hariç) işletmenin mevcut muhasebe politikalarının uygulanmasına izin vermekte birlikte aşağıdakilerin uygulanması gerekmektedir.

- 1) işletme yükümlülük yeterlilik testi uygulamalı ve varsa zararı gelir tablosunda göstermelidir;
- 2) işletme reasürans varlıklarında değer düşüklüğünün olup olmadığını değerlendirmeli varsa zararı gelir tablosunda göstermelidir;
- 3) gelecekte yapılacak sözleşmelere ilişkin olası hasar karşılıkları, yükümlülük olarak muhasebeleştirilmemektedir (afet poliçesi karşılıkları ve denkleştirme karşılıkları gibi);
- 4) reasürans sözleşmelerinden doğan gelir veya giderler, ilgili sigorta sözleşmesinden doğan gider veya gelir kalemi ile netleştirilemez; ve
- 5) sigorta borcu ancak ortadan kalktığında – yani sözleşmede belirtilen yükümlülüğün ödenmesi veya iptal olması ya da süresinin dolması halinde – bilançodan çıkarılır.

Sigortacılar, belirli şartlar sağlandığında sigorta sözleşmelerinin içerdiği dönüştürülebilir türev ürünlerini ayırmak ve makul değeri ile değerlendirmekten muaf tutulmuşlardır. Fakat, sigorta ve reasürans sözleşmelerindeki birikimli unsurlar, işletmenin muhasebe politikaları başka bir şekilde bütün yükümlülük ve haklara ilişkin tahakkukların muhasebeleştirilmesini gerektirmedikçe ayrıştırılmalı ve UMS 39'a uygun olarak ölçümlenmelidir.

UFRS 4 hangi işletmelerin UFRS 4 kapsamındaki sözleşmeler için muhasebe politikalarını değiştirebileceklerini çerçevesini belirlemiştir. Üstün gelen ilke değişiklikleri, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar alma ihtiyaçlarına yönelik daha

fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa uygulanmalıdır.

UFRS 4, sigorta ve reasürans sözleşmelerine ilişkin tutar, zamanlama ve kontratlardan doğan nakit akışlarının belirsizliğini içeren detaylı açıklamaları zorunlu kılmıştır.

10.3 Tarımsal faaliyetler

Tarımsal faaliyet, satışa konu canlı varlıkların (hayvan ve bitkiler), tarımsal ürünlere (canlı varlıklardan elde edilen hasat) veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi işleminin bir işletme tarafından yönetimidir.

Canlı varlıklar makul değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür, defter değerindeki değişiklikler operasyonel faaliyetlerle ilgili kar ya da zarar olarak kaydedilir. Bir işletmenin canlı varlıklarından elde ettiği tarımsal ürünler, hasat noktasında, makul değerlerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.

Satış maliyetleri; aracılara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal bor-saları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığı Pazar yerine getirmek için katlanılan maliyetler buna dahil değildir.

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, makul değer olarak kabul edilir. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını makul değer tespitinde kullanır: en son piyasa işlem fiyatı; (işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla) farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları; bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri. Bu bilgilerin hiçbirinin mevcut olmaması durumunda işletme, makul değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır.

10.4 Emeklilik fayda planları

Emeklilik fayda planları, UFRS'ye uygun finansal tablolar hazırladıklarında, buna ilişkin yükümlülükleri de uygulamaları gerekmektedir.

Tanımlanmış katkı planları için hazırlanan raporda; sağlanacak faydalarda

10 Endüstrilere özgü konular (Devamı)

kullanılacak net varlıkların tablosu, sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar değişim tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti, planın tanımı ve varsa dönem içinde gerçekleşen plan değişikliklerinin etkisi ve fonlama politikasına ilişkin açıklamalar yer almalıdır.

Tanımlanmış fayda planları için hazırlanan raporda; sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıkların tablosu; taahhüt edilen emeklilik fayda haklarının, kazanılmış ve kazanılmamış haklar olarak ayrımının yapılarak bugünkü aktüeryal değerlerinin gösterilmesi; ve ortaya çıkan fazla ya da açığı veya ekinde bulunan aktüeryal rapordaki buna ilişkin bilgiye atfı yapılan; sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar değişim tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti, planın tanımı ve varsa dönem içinde gerçekleşen plan değişikliklerinin etkisine ilişkin açıklamalar yer almalıdır. Raporda, ayrıca taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değerleri ile sağlanacak faydalarda kullanılabilir net varlıklar arasındaki ilişkiyi ve taahhüt edilen emeklilik faydalara ilişkin fonlama politikaları yer almalıdır.

Emeklilik planlarının (tanımlanmış fayda planı veya tanımlanmış katkı planı) sahip olduğu yatırımlar makul değer üzerinden taşınır.

10.5 Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi

UFRS 6, 1 Ocak 2006 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde yürürlüğe girmiştir ve erken uygulanması teşvik edilmektedir. İşletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin, diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz. (Örneğin; işletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce ya da bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonraki faaliyetleri). UFRS 6 kapsamı dışında kalan faaliyetler ilgili standartlara göre muhasebeleştirilmiştir (UMS 16, UMS 37 ve UMS 38 gibi).

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi ile ilgili kabul edilen politika UMS 8 paragraf 10 ile uyumlu olmalıdır. Seçilen muhasebe politikası uygun ve güvenilir sunumu sağlamalıdır. UMS 8 paragraf 11 ve 12'nin uygulanması gerekli değildir. Bir işletme araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını; eğer değişiklik, finansal tabloların kullanıcılarının ekonomik karar almalarında daha fazla bilgi veriyorsa ve bu ihtiyaçlar açısından finansal tabloları

10 Endüstrilere özgü konular (Devamı)

daha az güvenilir yapmıyor veya daha güvenilir hale getiriyorsa ya da söz konusu ihtiyaçlar açısından daha az bilgi veren bir sonuç doğurmuyorsa, değiştirebilir.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile kaydedilir. Bir işletme, araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır.

İşletme araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk kayda alınmasından sonra varlıklara niteliklerine göre UMS16 veya UMS38'ye uygun olacak şekilde maliyet modeli veya yeniden değerleme modeli uygulayabilir. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlığı artık maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi olarak sınıflandırılmaz.

Bilgiler ve koşullar defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aştığını gösterdiğinde, araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Varlıklarla ilgili, araştırma ve değerlendirme grubu dışına sınıflandırılmadan önce değer düşüklüğü olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının nakit yaratan birimler ya da bölümlerden büyük olmayan nakit yaratan birim grupları bazında bölüştürülmesi dışında, değer düşüklüğü UMS 36'ya uygun olarak ölçülmeli, sunulmalı ve açıklanmalıdır.

İşletme yönetimi araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikaları, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlenmesinden kaynaklanan; varlıklar, borçlar, gelir ve giderler ile faaliyetlerden ve yatırımlardan kaynaklanan nakit akışlarını dipnotlarda açıklamalıdır.

11 İşletme birleşmeleri

11. İşletme birleşmeleri

İşletme birleşmeleri teşebbüs veya işletmelerin tek raporlayan işletme oluşturmak üzere bir araya gelmesidir. Teşebbüs, yatırımcılarına getiri veya diğer iktisadi faydalar sağlamak amacıyla yapılan işlemler ve varlıklar bütünüdür. Hasılat girdiler, süreçler ve çıktılardan oluşur.

İşletme birleşmelerinin büyük bir çoğunluğunda “edinilen” olarak ifade edilen bir ya da daha fazla işletmenin kontrolünü ele geçiren “edinen” bir işletme bulunmaktadır.

Kontrol, bir teşebbüs veya işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleri ile ilgili politikalarını kendine fayda sağlayabilecek şekilde yönetme gücüne sahip olmaktır.

Bir işletmenin, teşebbüs olmayan bir ya da birden fazla işletmenin kontrolünü ele geçirmesi durumunda bu işletmelerin bir araya getirilmesi bir işletme birleşmesi değildir. Bu nedenle işletme satın alma maliyetini tanımlanabilir varlık ve borçlar arasında birleşme tarihindeki makul değerlerine bağlı olarak dağıtılmalıdır.

Yapılar

İşletme birleşmeleri, yasal, vergisel ve diğer nedenlerle çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. İş birleşmesi bir işletmenin diğer bir işletmenin, net varlıklarını satın almasıyla; yükümlülüklerini üstlenmesiyle veya bir veya birden fazla işletme oluşturacak şekilde bir işletmenin bazı net varlıklarını satın alması şeklinde olabilir. Bu iş birleşmesi özkaynağa dayalı finansal araç ihracı ya da nakit, nakit benzeri veya diğer varlıkların veya bunların karmasından oluşan varlıkların transferiyle gerçekleştirilebilir.

Bu işlem, 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, (yeni bir işletme kurulur ve iş birleşmesini etkileyecek şekilde hisse çıkartır) bir veya birden fazla birleşen işletmenin net aktiflerinin bir diğer işletmeye transfer edilmesi veya birleşen işletmelerde bir veya birkaçının yeniden yapılandırılması şeklinde olabilir.

Satın alma yöntemi

UFRS 3 kapsamındaki bütün işletme birleşmeleri satın alma yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmelidir. Edinen işletme birleşmesinin maliyetini birleşme tarihinde ölçmeli ve (edinilen işletme üzerinde etkin olarak kontrolü elde ettiği tarih) edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlık ve borçlarının makul değeri ile karşılaştırılmalıdır. Bu ikisi arasındaki fark şerefiyeyi temsil eder.

Birleşme maliyeti ödenen nakit ya da değişim işlemi tarihindeki (yatırımın mali tablolarında gösterildiği tarih) nakit olmayan varlıkların direk ilişkilendirilebilir maliyetleri de dahil olmak üzere, makul değeridir. Ödeme aracı olarak çıkarılmış hisseler, işlem tarihinde makul değerleriyle ölçülmelidir. Borsada işlem gören özkaynağa dayalı araçların ilan edilmiş fiyatları sıg bir piyasa olmadıkça o aracın makul değerini gösteren en önemli delildir ve istisnai durumlar hariç bu değer kullanılmalıdır. İstisnai durumlarda alternatif değerlendirme yöntemleri kullanılabilir.

Kontrol tek bir değişim işlemi ile elde ediliyorsa, işlem tarihi birleşme tarihi ile aynıdır. İşletme birleşmesinin birden fazla değişim işleminden oluşması durumunda karmaşık kurallar uygulanır. Her bir değişim işleminde oluşabilecek şerefiye değişim tarihindeki maliyet ve makul değer bilgileri kullanılarak ayrı ayrı hesaplanmalıdır.

Edinilen kalemlerin muhasebeleştirme kriterleri şöyledir:

- Maddi olmayan duran varlıklar dışındaki varlıklar; varlıkla ilgili gelecekteki iktisadi faydalardan edinen işletmenin faydalanmasının muhtemel olduğu ve varlıkların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda ;
- Koşullu yükümlülükler dışındaki borçlar, somut iktisadi faydalardan oluşan kaynakların yükümlülükleri karşılamak amacıyla çıkışının muhtemel olduğu ve borçların makul değeri güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumlarda; ve
- Maddi olmayan duran varlıklar ya da koşullu yükümlülükler makul değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebilir ise muhasebeleştirilmelidir.

Birleşme tarihinde belirlenen makul değerlerin sonradan doğrulanması için bir yıllık bir süre mevcuttur. Birleşme tarihinden itibaren 12 ay içinde tanımlanabilir varlık ve borçlara bir düzeltme uygulanmışsa, bütün ilgili bakiyeler geriye dönük olarak düzeltilmelidir. İlk muhasebeleştirme işleminin tamamlanmasından sonra ancak önemli bir hatanın düzeltilmesiyle şerefiye veya negatif şerefiyeye gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (Kısım 2.6).

Ana ortaklık dışı payları, net varlıkların makul değerleri üzerindeki payları oranında kaydedilir. Şerefiye ana ortaklık dışı payları ile ilişkilendirilmez.

Şerefiye (elde etme maliyetinin edinen işletmenin varlıkları, borçları ve koşullu yükümlülükleri makul değerlerindeki payından fazla olan tutarı) maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmalı ve yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır (Kısım 4.8). Şerefiye amortismanına tabi değildir. Negatif şerefiye yönetimin tanımlanabilir kalemleri ölçülmesi ve işletme birleşmesinin maliyetini yeniden değerlendirmesinin ardından derhal gelir tablosuna kaydedilmelidir.

11 İşletme birleşmeleri (Devamı)

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi UFRS kapsamında değildir. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde iki ana yöntem mevcuttur: Bunlar, satın alma yöntemi ve yararların birleştirilmesi yöntemidir. Yönetim ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesinde satın alma yöntemi ya da yararların birleştirilmesi yöntemini seçebilir. Method seçildikten sonra tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

11.1 Konsolide finansal tablolar

Bağlı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Kontrol bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve operasyonel faaliyetleriyle ilgili politikalarını yönetme gücüdür. Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 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 net varlıklar ve operasyonların devralındığından itibaren, yani kontrol edilene geçtiği tarihten itibaren konsolidasyona alınmalıdır.

Bir veya daha fazla bağlı ortaklığa sahip bir işletme (ana ortaklık); kendisinin de bir bağlı ortaklık konumunda olması (bütün hissedarların onayına tabidir); borçlanma veya özkaynağa dayalı finansal araçlarının halka açık bir piyasada işlem görmüyor olması, veya halka açılma niyetinin olmaması durumunda, nihai ya da ara ana ortaklığının UFRS konsolide mali tablo yayınlanmadıkça, konsolide finansal tablo sunulmalıdır.

Birleşme tarihinden itibaren ana ortaklık edinilen işletmenin finansal performansını konsolide gelir tablolarına dahil etmeli ve edinilen varlık ve borçları makul değerleri üzerinden devir işleminden kaynaklanan şerefiyeyi içerik şekilde konsolide bilanço-suna yansıtmalıdır. İstisna olarak alım-satım amacıyla elde tutulan duran varlıklar UFRS 5'e göre sınıflandırılmalıdır. Bu varlıklar makul değerlerinden satış maliyetleri düşülerek gösterilmelidir.

Ana ortaklığın konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında, bağlı ortaklıklardaki yatırımlar maliyet değerleriyle veya UMS 39'da belirtilen finansal varlıklara uygun şekilde gösterilmelidir.

Özel amaçlı işletmeler

Özel amaçlı işletme (ÖAI) dar kapsamlı, iyi tanımlanmış bir amacı gerçekleştirmek için kurulmuş bir işletmedir. Kuruluşundan sonra hiçbir tarafın işletmenin operasyonları hakkında karar alma yetkisine sahip olmadığı, önceden belirlenmiş bir şekilde faaliyet gösteren işletmelerdir.

Bir işletme, özel amaçlı işletmeyi kontrol ettiğine dair göstergeler olduğunda konsolide edebilir. Kontrol, ÖAI'nin faaliyetlerinin önceden belirlenmesi yoluyla veya başka bir şekilde ortaya çıkabilir. Bir işletme, ÖAI'nin faaliyet ve varlıkları ile ilgili risk ve getirilerin önemli ölçüde etkileniyorsa, işletmenin ÖAI üzerinde kontrole sahip olduğu varsayılabilir.

11.2 İştirakler

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

Eğer iştirak alım satım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırma kriterine (Kısım 9.7) uymuyorsa bütün iştirakler özsermaye methodu ile muhasebeleştirilmelidir. Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir, sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır.

İştirak yatırımları bilançoda ayrı bir satır ve duran varlık olarak sınıflandırılır (birleşme işleminden kaynaklanan şerefiye tutarını içerecek şekilde). İştiraklerdeki yatırımlar UMS 39'da yer alan değer düşüklüğü göstergelerinin varlığı durumunda UMS 36'da belirtilen değer düşüklüğü kurallarına tabidir (Kısım 4.8).

Bir yatırımcının iştirakindeki payına düşen zararın defterlerdeki yatırım tutarını aşması durumunda; yatırımcının iştirake fon aktarma yükümlülüğü ya da destek verme taahhütü bulunmadığı durumlarda yatırımın defterlerdeki değeri sıfıra indirilir ve ilave zararın muhasebeleştirilmesine son verilir Yatırımcı bu tür yükümlülüklere sahip ise yatırımındaki payı oranındaki zararları muhasebeleştirmeye devam eder. Bir

11 İşletme birleşmeleri (Devamı)

iştirakin devamlılık gösteren zararları, ilgili iştiraktan olan alacaklara değer düşüklüğü ayrılması için geçerli kanıt olarak değerlendirilmelidir.

Yatırımcının konsolide olmayan (solo) finansal tablolarında iştiraklerdeki yatırımlar UMS 39 finansal varlıklara uygun olarak maliyet değeri üzerinden gösterilmelidir.

11.3 İş ortaklıkları

İki 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 işletmeler

İş ortaklıklarının en yaygın türü müştereken kontrol edilen işletmelerdir. Ortak girişimci bu tip işletmeleri konsolide finansal tablolarında payı oranında oransal konsolidasyon tabi tutarak (temel yöntem) veya özsermaye methodu (alternatif yöntem) uygulayarak raporlar. Oransal konsolidasyon yöntemi ortak girişimcinin her bir varlık, borç, gelir ve gider kalemindeki pay oranının satır satır ortak girişimcinin finansal tablolarındaki benzer kalemlerle birleştirilmesi veya ayrı birer kalem olarak raporlanması yöntemidir.

Payın satılmaya hazır değer olarak sınıflandırılmadığı durumlarda bu yöntemlerden biri izlenmelidir (bkz Kısım 9.7).

Müştereken kontrol edilen bir işletmedeki pay karşılığı, varlıkların devredilmesi sonucu elde edilen 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.

Ortak girişimcinin nakit olarak ya da parasal olmayan farklı bir ek fayda sağlaması durumunda, bu işlemde kaynaklanan karın uygun orandaki kısmı ortak girişimci tarafından gelir olarak kaydedilmelidir.

Müştereken kontrol edilen faaliyetler

İki veya daha fazla ortak girişimci faaliyetlerini, kaynaklarını ve uzmanlıklarını belirli bir ürünün ortaklaşa üretimi, pazarlanması ve dağıtımı için birleştirebilir ve üretim sürecinin farklı aşamaları her bir ortak girişimci tarafından yürütülebilir.

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.

12 Ara dönem finansal tablolar

Bir işletme için UFRS açısından ara dönem finansal tablo yayınlama zorunluluğu yoktur. Fakat işletmeler diğer mevzuatlar gereği veya kendi seçimleri sonucu ara dönem finansal tablolar yayınlatabilirler.

Ara dönem finansal tabloları UFRS ile tam uyumlu veya özet bir formda hazırlanabilir. Özet finansal tablolar özet bilanço, özet gelir tablosu, özet nakit akış tablosu, özet özkaynak değişimler tablosu ve seçilen dipnotları içerir.

Bir işletme varlık, borç, gelir ve giderlerin kayda alınması ve ölçümü için yıllık finansal tablolarda uyguladığı muhasebe politikalarını ara dönem finansal tablolarda da aynı şekilde uygulamalıdır.

Vergiler (yıllık olarak hesaplanan), finansal yıl boyunca dönemsel veya düzensiz oluşan hasılat ve maliyet ve ara dönem finansal tablolardaki tahminlerle gibi bazı kalemlerle ilgili özel ölçüm ilkeleri vardır. Şerefiye veya borsada işlem görmeyen bir sermaye aracına yapılan yatırımlara ilişkin önceki ara dönemlerde tahakkuk etmiş değer düşüklüğü zararına tersine çevrilmemelidir.

Cari dönem ve karşılaştırmalı tutarlar aşağıdaki gibi açıklanmalıdır:

- **bilanço** - bir önceki finansal yıl sonu ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmış cari ara dönem bilançosu;
- **gelir tablosu** - cari ara dönem gelir tablosu ve cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadar olan faaliyetleri kapsayan kümülatif gelir tablosu ile bir önceki yılın aynı ara dönemlerine ilişkin gelir tabloları (cari ve kümülatif); ve
- **nakit akış tabloları ve özkaynak değişimler tabloları** - bir önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırmalı olarak, cari yıla ilişkin hesap dönemi başından ara dönem sonuna kadarki dönemi kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır.

13 Standart ve açıklama bazında indeks

Standartlar		Sayfa
UFRS 1	Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması	2
UFRS 2	Hisse bazlı ödemeler	42
UFRS 3	İşletme birleşmeleri	50
UFRS 4	Sigorta sözleşmeleri	45
UFRS 5	Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler	43
UFRS 6	Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi	48
UFRS 7	Finansal Araçlar: Kamuya açıklama	45, 46
UMS 1	Finansal tabloların sunuluşu	3
UMS 2	Stoklar	18
UMS 7	Nakit akış tabloları	5
UMS 8	Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar	7
UMS 10	Bilanço tarihinden sonraki olaylar	44
UMS 11	İnşaat sözleşmeleri	34
UMS 12	Gelir vergileri	24
UMS 14	Bölgümlere göre raporlama	40
UMS 16	Maddi duran varlıklar	14
UMS 17	Kiralama işlemleri	41
UMS 18	Hasılat	33
UMS 19	Çalışanlara sağlanan faydalar	26
UMS 20	Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması	44
UMS 21	Kur değişiminin etkileri	9
UMS 23	Borçlanma maliyetleri	16
UMS 24	İlişkili taraf açıklamaları	39

13 Standart ve açıklama bazında indeks (Devamı)

Standartlar	Sayfa	
UMS 26	Emeklilik fayda planlarında muhasebeleştirme ve raporlama	47
UMS 27	Konsolide ve solo finansal tablolar	52
UMS 28	İştiraklerdeki yatırımlar	53
UMS 29	Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama	9
UMS 30	Bankalar ve benzeri finansal kuruluşların finansal tablolarında yapılacak açıklamalar	45
UMS 31	İş ortaklıklarındaki paylar	54
UMS 32	Finansal araçlar: açıklamalar ve sunum	36
UMS 33	Hisse başına kazanç	38
UMS 34	Ara dönem finansal raporlama	56
UMS 36	Varlıklarda değer düşüklüğü	20
UMS 37	Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar	29, 31, 23
UMS 38	Maddi olmayan duran varlıklar	14
UMS 39	Finansal araçlar: muhasebeleştirme ve ölçümleme	36
UMS 40	Yatırım amaçlı gayrimenkuller	16
UMS 41	Tarımsal faaliyetler	47
UFRYK 1	Mevcut faaliyete son verilmiş, restorasyon ve benzeri yükümlülüklerdeki değişiklikler	
UFRYK 2	Kooperatif ve benzeri kuruluşlardaki üyelerin hisseleri	
UFRYK 3	Rüçhan hakları/Emisyon primleri	
UFRYK 4	Sözleşmenin kiralama işlemi içerip içermediğinin tespiti	
UFRYK 5	Montaj, restorasyon ve çevreyi koruma fonlarından kaynaklanan haklar	
UFRYK 6	Özel bir piyasaya katılımdan doğan yükümlülükler - Atık elektronik ve elektrik ekipmanları	
UFRYK 7	UMS 29 Kapsamında yeniden düzenleme uygulaması, yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama	

13 Standart ve açıklama bazında indeks (Devamı)

Yorumlar

UFRYK 8	UFRS 2 Kapsamı
UFRYK 9	Dönüştürülebilir türev ürünlerin yeniden değerlendirmesi
UFRYK 10	Ara dönem finansal raporlama ve değer düşüklüğü
SYK-7	Euro para birimi takdimi
SYK-10	Devlet yardımları - Operasyon dışı faaliyetler
SYK-12	Konsolidasyon - özel amaçlı işletmeler
SYK-13	Müşterek yönetime tabi işletmeler - ortakların aynı katkıları
SYK-15	Kiralama işlemleri - Teşvikler
SYK-21	Gelir vergileri - amortismanına tabi olmayan yeniden değerlendirilmiş varlıkların yeniden kullanılabilme değeri
SYK-27	Kira sözleşmeleri kanuni şekillerini içeren işlemlerin özünün değerlendirilmesi
SYK-29	Kamuya açıklama - hizmet imtiyaz anlaşmaları
SYK-31	Hasılat - reklam hizmeti içeren takas işlemleri
SYK-32	Maddi olmayan duran varlıklar - web sitesi maliyetleri
SYK-33	Konsolidasyon ve özsermaye metodu - potansiyel oy hakları ve mülkiyet hisselerinin dağıtımı

UFRS 2006 cep kılavuzu okuyuculara bilgi vermek amacıyla tasarlanmıştır. Doğruluğunun sağlanması için tüm çabalar gösterilmesine rağmen, bu yayının içerdiği bilgiler kapsamlı olmayabilir veya belirli bir okuyucu için önemli olan bir konu atlanmış olabilir. Bu kitapçık Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının bütün boyutlarını içeren bir çalışma olmayı amaçlamamaktadır ve her bir standarda ilişkin kamuya açıklama gerekliliklerini göstermez. Herhangi bir standarda ilişkin şüphe veya zorlukla karşılaşılması durumunda bu kitapçık standartların okunması için bir ikame değildir. Bu yayındaki bir maddeyi uygulama veya uygulanmasından etkilenme sonucu doğacak hiç bir zarar PricewaterhouseCoopers tarafından kabul edilemez. Kullanıcılar bu yayının içeriğindekileri profesyonel tavsiye almaksızın uygulamamalıdır.

