

“UFRS 1 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI” UYGULAMA ÖRNEĞİ

UFRS 1’in amacı bir işletmenin UFRS’ye göre düzenlenen ilk finansal tablolarının;

- kullanıcılar için şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir,
- UFRS’lere göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir alt yapı sağlayan, ve
- kullanıcılara olan faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek,

yüksek kalitede bilgi içermesini sağlamaktır.

Standardın kendisi ve bu uygulama örneği aşağıdaki konuları içeren diğer standartlar hakkında asgari düzeyde bilgi sahibi olduğunuzu varsaymaktadır, ihtiyaç duyduğunuz durumlarda ilgili standartlara başvurmanız tavsiye edilir:

- Maliyet olarak düşünülen gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme (UMS16)
- Çalışanlara sağlanan faydalar (UMS 19)
- Birikimli çevirim farkları (UMS 21)
- İşletme birleşmeleri (UMS 22 / UFRS 3)
- Bileşik finansal araçlar (UMS 32)
- Ara dönem finansal raporlama (UMS 34)
- Varlıklarda değer düşüklüğü (UMS 36)
- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (UMS 39)

BİR İŞLETME UFRS 1’İ NE ZAMAN UYGULAMALIDIR?

Bir işletme UFRS 1’i aşağıda belirtilen finansal tablolara uygulayacaktır:

- UFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolara, ve
- UFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların kapsadığı dönemlere ilişkin olarak “UMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama” Standardı çerçevesinde ara dönem finansal raporların sunulması durumunda, söz konusu raporların her birine.

HANGİLERİ UFRS’YE GÖRE İLK KEZ DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARDIR?

Bir işletmenin UFRS’ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları, ilgili finansal tabloların UFRS ile uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği, işletmenin UFRS’leri ilk kez uyguladığı yıllık finansal tabloları ifade eder.

Örneğin bir işletmenin aşağıdaki koşulları taşıyan finansal tabloları UFRS’e göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarıdır:

(a) bir önceki dönem finansal tablolarının, hiçbir açıdan UFRS’ler ile uyumlu olmayan düzenlemelere göre hazırlanmış olması,

- (b) sadece işletme içi kullanım açısından UFRS'ler ile uyumlu olarak düzenlemiş finansal tablolar,
(c) "UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu" Standardı uyarınca hazırlanmış tam bir finansal tablolar seti bulunmaksızın, sadece konsolidasyon amaçları açısından UFRS'lere uygun olarak hazırlanmış bir raporlama paketinde sunulan mali tablolar, veya
(d) geçmiş dönemlerde finansal tabloların sunulmamış olması.

UFRS'YE GEÇİŞ TARİHİ NEDİR?

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında UFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır.

RAPORLAMA TARİHİ NEDİR ?

Raporlama tarihi finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir.

Uygulama Örneği

Geçiş tarihi			Raporlama tarihi
1/1/04	31/12/04	31/3/05	31/12/05

- İşletme A, 2006 yılında 31/12/2005 tarihi itibariyle sona eren yıllık hesap dönemine ilişkin UFRS ile uyumlu ilk finansal tablolarını hazırlayacaktır.
 - bu nedenle 31 Aralık 2005, raporlama tarihi olacaktır.
- İşletme A, bir yıllık karşılaştırmalı rakamlara sahip olacaktır.
 - bu nedenle, 1 Ocak 2004, geçiş tarihi olacaktır.
- İşletme A'nın üç aylık dönemler halinde raporlama yapması gerekmektedir.
 - bu nedenle ilk UFRS açıklamaları, 2005 tarihinde çıkartılacak olan UMS 34 ile uyumlu ilk ara dönem raporunda sunulacaktır- 31 Mart 2005 tarihli ara dönem raporu

BU UFRS'İN YÜRÜRLÜĞE GİRME TARİHİ NEDİR?

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının 1 Ocak 2004 tarihi itibariyle veya daha sonraki tarihte başlayan bir dönemle ilişkili olması durumunda, bu işletmenin UFRS'yi uygulaması zorunludur.

UFRS 1 HANGİ DURUMLARDA UYGULANMAZ?

Bu standart, örneğin aşağıdaki durumlarda uygulanmaz;

- a) UFRS'ler ile açık ve koşulsuz uyum içinde olduğuna dair üzerlerinde bir açıklamaya yer verilmiş bir finansal tablolar setini daha önceden sunmuş ve diğer düzenlemelere göre finansal tabloları sunmayı sona erdirmiş ise,

- b) Geçmiş dönem finansal tablolarını diğer düzenlemelere göre hazırlamış ancak bu tablolarda açık ve koşulsuz olarak UFRS'lere uyulduğuna dair bir açıklama yer almış ise,
- c) Denetçiler bir önceki döneme ilişkin denetim raporunda şartlı görüş bildirmiş olmalarına rağmen, ilgili döneme ilişkin finansal tablolarında açık ve koşulsuz bir şekilde UFRS'ye uyulduğuna dair bir açıklama içeren bir biçimde sunulmuş ise.

TERİMLER

Bu standartta geçen bazı terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Koridor yaklaşımı: Bir işletmenin emeklilik sonrası faydalara ilişkin yükümlülükleri hakkındaki en iyi tahminine ilişkin aralıktır. Bu aralığın dışında, gelecek yıllarda aktüeryal kar ve zararların mahsup edileceğini farz etmek mantıklı değildir.

Geçiş tarihi: Bir işletmenin, UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında UFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunduğu en erken dönemin başlangıcıdır.

Tahmini maliyet: Belirli bir tarihteki maliyet veya amortisman tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibarıyla varlık ve borcu muhasebeleştirmediği ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır.

Bilanço dışı bırakma: Bir finansal varlık veya borcun veya finansal varlık veya borcun bir kısmının işletmenin bilançosundan çıkartılmasıdır.

UFRS'lere göre ilk kez düzenlenen finansal tablolar: UFRS'lerin ilk kez uygulandığı, UFRS'ler ile açık ve koşulsuz uyumun ifade edildiği ilk yıllık finansal tablolardır.

UFRS'leri ilk kez uygulayan işletme: UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları sunan işletmedir.

Finansal riskten korunma aracı: Gerçeğe uygun değerinin veya nakit akımlarının finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akımlarındaki değişiklikleri dengelemesi beklenen türev araç veya (sadece döviz kuru riskinden korunma amaçlı işlemler için) türev olmayan finansal varlık veya borçtur.

Açılış UFRS bilançosu: Bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihindeki (yayınlanmış veya yayınlanmamış) bilançosudur.

UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri: UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmenin UFRS'yi uygulamasından hemen önce kullanmış olduğu muhasebe prensipleridir.

Raporlama tarihi: Finansal tabloların veya ara dönem finansal raporların kapsadığı son dönemin kapanış tarihidir.

İsteğe Bağlı Muafiyetler: İsteğe bağlı muafiyetler işletme birleşmeleri, tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme, çalışanlara sağlanan faydalar, birikimli

çevrim farkları, bileşik finansal araçlar, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar ile önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanmasını içerir.
MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Açılış bilançosu

Bir işletme UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla bir UFRS açılış bilançosu düzenlemelidir. Bu, işletmenin UFRS çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işleminin başlangıç noktasıdır. Bir işletme, UFRS'lere göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında UFRS açılış bilançosuna yer vermek zorunda değildir.

Muhasebe politikaları

Bir işletme, UFRS açılış bilançosunda ve UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında sunduğu tüm dönemlerde aynı muhasebe politikalarını kullanmalıdır. Bazı istisnalar haricinde, bu muhasebe politikaları UFRS Standartlarına göre ilk kez düzenlenen finansal tabloların **raporlama tarihleri** itibarıyla yürürlükte olan tüm UFRS'lerle uyumlu olmalıdır (isteğe bağlı muafiyetlere bakınız).

Bir işletme, Standartların daha önceki tarihlerde yürürlükte olan farklı düzenlemelerini uygulamamalıdır. Diğer standartlarda yer alan geçiş hükümleri, UFRS'i ilk kez uygulayan işletmelerin UFRS'ye geçişinde uygulanmaz.

UFRS 1, bir işletmenin (Standardın ana kısmını oluşturan belirli istisnalar hariç olmak üzere) UFRS açılış bilançosunda aşağıdaki hususları uygulayacağını belirtir:

a) Muhasebeleştirme: Daha önce muhasebeleştirilmemiş olan ancak UFRS uyarınca finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan varlıklar ve borçlar **muhasebeleştirilir**, örneğin:

- Finansal kiralama çerçevesinde kiralanmış ve UFRS'ye göre sınıflandırıldığı şekilde geçiş tarihinde var olan varlıklar muhasebeleştirilir.
- Emeklilik sonrası tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülükler muhasebeleştirilir.
- Bazı sınırlı istisnalar hariç olmak üzere, tüm geçici farklarla ilgili ertelenmiş vergi borçları muhasebeleştirilir.
- İşletmenin kontrolü altındaki Özel Amaçlı İşletmeler konsolide edilir.

b) Elimine etme: UFRS tarafından öngörülen muhasebe kriterlerini karşılamayan dolayısıyla UFRS'lerin finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlıklar ve borçlar **elimine edilir**, örneğin:

- "ihtiyatlılık" sonucu muhasebeleştirilmiş genel karşılıklar bilanço dışı bırakılmalıdır.
- Maddi olmayan duran varlıklar olarak aktifleştirilen araştırma giderleri bilanço dışı bırakılmalıdır.

c) Yeniden sınıflandırma: UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre muhasebeleştirilmiş, ancak UFRS'lere göre farklı bir sınıfta muhasebeleştirilmesi gereken varlık, borç ve özkaynak kalemlerini **yeniden sınıflandırılmalıdır**, örneğin:

- Ertelenmiş vergi borçları, kısa vadeli borçlar olarak sunulmamalıdır,

- Öncelikle alım satım amaçlı elde tutulan varlıklar, dönen varlıklar olarak sınıflandırılmalıdır.
- Bilanço tarihinden itibaren on iki ay içinde ödenecek olan karşılıklar, kısa vadeli borçlar olarak sunulmalıdır.

d) Ölçme: Bilançoya yansıtılmış her türlü varlık ve borcun ölçümünde UFRS'ler uygulanmalıdır.

Bir işletmenin açılış UFRS bilançosunda kullandığı muhasebe politikaları, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre sunulmuş aynı tarihli bilançosunda kullandığı muhasebe politikalarından farklı olabilir. UFRS'ye geçiş tarihinden önceki olay ve işlemler, düzeltme kayıtlarının yapılmasını gerektirir. Bu durumda, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, bu düzeltmeler doğrudan birikmiş karlar içinde (veya uygun olması halinde başka bir özkaynak kaleminde) muhasebeleştirilmelidir.

İSTEĞE BAĞLI MUAFİYETLER NELERDİR?

Bir işletme, diğer Standartların bazı hükümlerindeki aşağıda yer alan muafiyetlerden bir veya daha fazlasını kullanmayı seçebilir:

- A. İşletme birleşmeleri (UFRS 3)
- B. Tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer veya yeniden değerlendirme (UMS 16,40 ve 38)
- C. Çalışanlara sağlanan faydalar (UMS 19)
- D. Birikimli çevrim farkları (UMS 21)
- E. Bileşik finansal araçlar (UMS 32)
- F. Bağlı ortaklıklar, iştirak ve iş ortaklıklarına ait varlık ve borçlar
- G. Daha önceden muhasebeleştirilmiş finansal araçların tanımlanması (UMS 39)
- H. Hisse bazlı ödeme işlemleri (UFRS 2)
- I. Sigorta sözleşmeleri (UFRS 4)
- J. Maddi duran varlıkların maliyeti içerisinde yer alan hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülükler (UMS 16 ve 37)
- K. Kiralamalar (UMS 17)

Bir işletme, aralarında benzerlik kurmak suretiyle diğer kalemler açısından bu istisnaları uygulayamaz.

A) İşletme Birleşmelerine İlişkin İstisnalar

İşletme birleşmelerine ilişkin istisnalar UFRS 1'in eki olan Ek B'de detaylı olarak ele alınmaktadır.

Bu bölümde, işletme birleşmelerine ilişkin istisnaları aşağıdaki yönleriyle inceleyeceğiz:

1. "UFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardının geçmişe yönelik olarak uygulanmamasının tercih edilmesi,
2. Oluşan değişikliklerin birikmiş karlar hesabında muhasebeleştirilmesi,
3. Tahmini maliyet,
4. UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde muhasebeleştirilmemiş varlıklar ve borçlar,

5. Şerefiye,
6. Bağlı ortaklıkların konsolidasyonu.

1. UFRS 3'ü geçmişe yönelik olarak uygulamamayı seçmek

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, "UFRS 3: *İşletme Birleşmeleri*" Standardını geçmiş işletme birleşmeleri için geriye dönük olarak uygulamamayı (UFRS'ye geçiş tarihinden önce meydana gelen işletme birleşmeleri) seçebilir.

Bunun yanısıra, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS 3 ile uyumlu olunması açısından herhangi bir işletme birleşmesini düzeltmesi durumunda, daha sonra gerçekleştirilen tüm işletme birleşmelerini de düzeltir ve UMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* Standardı ile UMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* Standardını yine aynı tarihten itibaren uygular.

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin UFRS 3'ü geçmiş bir işletme birleşmesi için geriye dönük olarak uygulamaması durumunda, söz konusu işletme birleşmesiyle ilgili olarak aşağıdakilerle bağlantılı iki sonuç ortaya çıkar:

Sınıflandırma: UFRS'yi ilk kez uygulayan işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre yapmış olduğu sınıflandırmayı (bir elde etme, bir ters birleşme veya çıkarların birleştirilmesi şeklinde) devam ettirir.

Varlıklar ve Borçlar: UFRS'yi ilk kez uygulayan işletme, geçmiş bir işletme birleşmesi dolayısıyla edinilmiş tüm varlık ve borçlarını UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla muhasebeleştirecektir. **İstisnalar şunlardır:** **a)** önceki muhasebe prensiplerine göre bilanço dışında bırakılmış bazı finansal varlıklar ve borçlar, **b)** varlıklar ve önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanmış edinilen işletmenin konsolide bilançosunda tahakkuk ettirilmemiş ve UFRS'ye göre edinilen bireysel bilançosunda muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan varlıklar ve borçlar, ve **c)** önceki muhasebe ilkelerine göre muhasebeleştirilmiş ancak UFRS'ye göre muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan varlıklar ve borçlar.

2. Oluşan değişikliklerin birikmiş karlar hesabında muhasebeleştirilmesi

İlk kez UFRS uygulayan bir işletme...

...değişim, eğer daha önceden şerefiye içinde yer alan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmıyorsa, birikmiş karlar hesabına kaydetmelidir (veya, uygunsuz başka bir özkaynak kalemine).

..... geçmişteki işletme birleşmelerini, edinme olarak sınıflandırmış ve UMS 38: *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* Standardına göre varlık olarak muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen maddi olmayan duran varlıkları tahakkuk etmişse bu kalemi şerefiyenin bir parçası olarak yeniden sınıflandırmalıdır (ve eğer varsa ilgili ertelenmiş vergi ve azınlık paylarını da (eğer önceki muhasebe ilkeleri çerçevesinde doğrudan özkaynaktaki şerefiyeden düşülmediyse)).

.....geçmişteki işletme birleşmelerini edinme olarak sınıflandırmış ve UMS 38: *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* Standardı uyarınca şerefiyeye ilişkin muhasebe kriterlerini karşılayan bir maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırmış olabilir. UFRS 1, ilk kez

UFRS uygulayan bir işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı, UMS 38 tarafından **edinilen** bireysel bilançosunda gerekli kılabileceği esasa göre muhasebeleştirilmesini ve ölçmesini öngörür. Bu durumda, UFRS 1'e dayanarak, ilk kez UFRS uygulayan işletme şerefiyenin defter değerini düşürecektir (ve eğer varsa, ertelenmiş vergi ve azınlık paylarını da düzeltecektir).

..... oluşan tüm diğer değişiklikleri birikmiş karlar hesabında muhasebeleştirmelidir.

3. Tahmini maliyet

Bazı varlıkların ve borçların orijinal maliyetinden farklı olarak yeniden ölçümü

Bazı standartlar, bazı varlık ve borçların orijinal maliyetinden farklı olarak, örneğin; gerçeğe uygun değere göre yeniden ölçümünü öngörür. İlk kez UFRS uygulayan işletme, bu varlık ve borçları daha önceden alınmış veya eski bir işletme birleşmesinden doğmuş olsa da, UFRS açılış bilançosunda bu şekilde muhasebeleştirmelidir. Defter değerinde meydana gelen değişim, şerefiye hariç, birikmiş karlar düzeltilmek suretiyle muhasebeleştirilmelidir (veya eğer uygunsa, başka bir özkaynak kalemi).

Bir işletme birleşmesinde edinilen varlık ve borçların tahmini maliyeti

İşletme birleşmesinden hemen sonra, önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan varlıklar ve üstlenilen borçların defter değeri, UFRS 1'e göre bu varlık ve borçların aynı tarihteki tahmini maliyetine eşit olabilir. Eğer Standartlar bu varlık ve borçlar için ileriki bir tarihte maliyet esasına göre ölçümü öngörüyorsa, işletme birleşmesi tarihinden itibaren tahmini maliyet, maliyet esasına göre hesaplanacak amortisman ve itfaya temel oluşturacaktır.

4. UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri kapsamında muhasebeleştirilmemiş varlıklar ve borçlar

Geçmişteki bir işletme birleşmesinde edinilen varlıklar veya üstlenilen borçlar, önceki muhasebe prensiplerine göre muhasebeleştirilmediyse, UFRS açılış bilançosunda bu kalemlerin tahmini maliyeti sifıra eşit değildir. Elde eden işletme, bu varlık ve borçları konsolide bilançosunda UFRS'lerin edinilenin bireysel bilançosunda kaydedilmesini öngördüğü şekilde muhasebeleştirmelidir.

5. Şerefiye

UFRS açılış bilançosundaki şerefiyenin defter değeri, aşağıdaki üç düzeltmeden sonra, UFRS'ye geçiş tarihinden önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanan finansal tablolarda yer alan şerefiyenin defter değerine eşittir:

Düzeltilme (1): İlk kez UFRS uygulayacak bir işletme, önceki muhasebe prensiplerine göre maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bir kalemi yeniden sınıflandırır, şerefiyenin defter değeri artırılır.

Benzer şekilde, eğer ilk kez UFRS uygulayan işletme önceki muhasebe prensiplerine göre şerefiyenin içinde sınıflandırdığı bir maddi olmayan duran varlığı muhasebeleştirmeyi

öngörüyorsa, ilk kez UFRS uygulayan işletme şerefiyenin defter değerini düşürmelidir (ve eğer varsa, ilgili ertelenmiş vergi ve azınlık payları da düzeltilmelidir).

Düzeltilme (2): Geçmiş işletme birleşmesindeki satın alma bedelini etkileyen koşullar, UFRS'ye geçiş tarihinden önce açıklığa kavuşmuş olabilir. Eğer koşula bağlı düzeltmenin gerçekçi bir tahmini yapılabiliyorsa ve ödemesi muhtemel ise, ilk kez UFRS uygulayan işletme şerefiyenin defter değeri bu tutar kadar düzeltilmelidir.

Benzer şekilde, ilk kez UFRS uygulayan işletme, daha önce muhasebeleştirilen koşullu düzeltme gerçekçi bir şekilde ölçülemiyor veya ödenmesi muhtemel değilse, şerefiyenin defter değerini bu tutar kadar düzeltilmelidir.

Düzeltilme (3): Şerefiyenin bir değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup, olmadığına bakılmaksızın, ilk kez UFRS uygulayan işletme, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla şerefiyenin değer düşüklüğünü UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca test etmek ve bunun sonucunda oluşabilecek herhangi bir değer düşüklüğü zararını birikmiş karlarda (veya UMS 36 tarafından öngörülmesi durumunda yeniden değerlendirme olumlu farklarında) muhasebeleştirmek zorundadır.

Değer düşüklüğü testi UFRS'ye geçiş tarihindeki koşullar göz önüne alınarak yapılmalıdır.

Yapılmaması gereken düzeltmeler

UFRS'ye geçiş tarihinde şerefiyenin defter değerine başka hiçbir düzeltme yapılmamalıdır.

Örneğin; ilk kez UFRS uygulayan işletme, şerefiyenin defter değerini aşağıdaki sebeplerle **düzeltilmemelidir**:

- işletme birleşmesinde alınan ve devam etmekte olan araştırma ve geliştirme giderlerini hariç tutmak için (UMS 38'e göre ilgili maddi olmayan duran varlığın, elde edilen işletmenin bireysel bilançosunda muhasebeleştirilmesi uygun görülüyorsa),
- şerefiyenin geçmişteki itfasına ilişkin düzeltme için,
- önceki muhasebe prensiplerine göre, varlık ve borçlara, işletme birleşmesi tarihiyle UFRS'ye geçiş tarihi arasında yapılan düzeltmeler sonucu, şerefiyeye de yapılmış olan ve UFRS 3'e uygun olmayan düzeltmelerin geri çekilmesi.

Geçmiş uygulama

Eğer ilk kez UFRS uygulayan işletme önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanan finansal tablolarında şerefiyeyi özkaynaklardan bir indirim olarak muhasebeleştirdiyse:

- Açılış bilançosunda bu şerefiyeyi muhasebeleştirmemelidir. Ayrıca, bu şerefiyenin ilgili olduğu ortaklık tasfiye edilirse veya ilgili ortaklığa ait yatırımda değer düşüklüğü söz konusu olursa, bu şerefiye gelir tablosuna transfer edilemez.
- Satın alma bedelini belirleyen koşulların sonradan belirlenmesi sonucu yapılması gereken düzeltmeler, birikmiş karlarda muhasebeleştirilir.

6. Bağlı ortaklıkların konsolidasyonu

İlk kez UFRS uygulayan işletme, önceki muhasebe prensiplerine göre geçmiş tarihteki şirket birleşmesindeki bağlı ortaklığı konsolide etmemiş olabilir. İlk kez UFRS uygulayan işletme bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını, UFRS 1'e uygun hale getirecek şekilde düzeltilmelidir.

Azınlık payları ve ertelenmiş verginin ölçümü diğer varlık ve borçların ölçümüne bağlıdır. Bu nedenle, varlık ve borçlardaki düzeltmeler azınlık paylarını ve ertelenmiş vergileri etkiler.

Şerefiyenin tahmini maliyeti =

UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle aşağıdakiler arasındaki farktır:

ana ortaklığın düzeltmeye tabi tutulan defter değerlerinden kazancı - bağlı ortaklığın ana ortaklığın bireysel finansal tablolarındaki maliyeti

B) Tahmini Maliyet Olarak Gerçeğe Uygun Değer veya Yeniden Değerleme

İlk kez UFRS uygulayan işletme aşağıdakileri kullanmayı seçebilir:

- UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle bir maddi olmayan duran varlık kalemini gerçeğe uygun değerden ölçmeyi ve söz konusu gerçeğe uygun değeri o tarih itibariyle varlığın tahmini maliyeti olarak kullanmayı.
- Maddi olmayan duran varlık kalemlerinden birinin UFRS'ye geçmeden önceki veya geçme tarihindeki muhasebe prensipleri çerçevesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarını, söz konusu tutar anılan yeniden değerlendirme tarihinde UFRS 1'e göre gerçeğe uygun değeri veya maliyet veya amortismanına tabi tutulmuş maliyeti ile açık bir şekilde karşılaştırılabilir ise tahmini maliyet olarak kullanmayı.

Bu seçim olanakları aynı zamanda aşağıdakiler için de geçerlidir:

- bir işletmenin UMS 40, *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* Standardında yer alan maliyet yöntemini seçmesi durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkuller, ve
- UMS 38, *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* Standardında yer alan muhasebeleştirme kriterini (orijinal maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi de dahil) ve UMS 38'de yer alan yeniden değerlendirme kriterini (aktif bir piyasanın var olması durumunda) karşılayan maddi olmayan duran varlıklar.

Bir işletme diğer varlıkları için bu seçimleri kullanmaz.

Olay kaynaklı gerçeğe uygun değer tahmini maliyet ölçümü olarak kullanılması

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, bazı veya bütün varlık ve borçlarını, özelleştirme veya hisse senetlerinin halka ilk arzı gibi özel bir sebeple daha önceki belirli bir tarihte gerçeğe uygun değerinden ölçmek suretiyle, bunlar için UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde tahmini bir maliyet belirlemiş olabilir.

Söz konusu işletme, bu tür olay kaynaklı gerçeğe uygun değerleri, bunların ölçüldükleri tarihte UFRS 1 çerçevesinde gerçekleştirilmiş tahmini maliyet ölçümleri olarak kullanabilir.

Olay kaynaklı gerçeğe uygun değer = tahmini maliyet

C) Çalışanlara Sağlanan Faydalar

UMS 19, *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardına göre bir işletme, bazı aktüeryal kazanç ve zararların muhasebeleştirilmemesi sonucunu doğuran koridor yaklaşımını kullanmayı seçebilir.

Bu yaklaşımın geriye dönük olarak uygulanması, işletmenin birikmiş aktüeryal kazanç ve zararlarının, planın başlangıcından UFRS'ye geçiş tarihine kadar olan dönem için muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş kısmını ayrıştırmasını gerektirir.

Ancak, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, daha sonraki aktüeryal kazanç ve zararları için koridor yaklaşımını kullanacak dahi olsa, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve zararlarını muhasebeleştirmeyi seçebilir. UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin bu yöntemi seçmesi durumunda, bunu tüm planlarına uygulayacaktır.

D) Birikimli Çevrim Farkları

UMS 21, *Kur Değişiminin Etkileri* Standardı bir işletmenin aşağıdakileri uygulamasını gerektirir:

- bazı çevrim farklarını ayrı bir özkaynak kalemi olarak sınıflandırmasını, ve
- yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkarılmasında, söz konusu işletmenin birikimli çevrim farklarını (uygulanabilir olması durumunda, finansal riskten korunma işlemlerine ilişkin kazanç ve zararları da içerecek şekilde) elden çıkarma kazanç ve zararının bir parçası olarak gelir tablosuna aktarmasını.

Ancak, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan birikimli çevrim farklarına bu hükümleri uygulaması gerekmez. UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmenin söz konusu muafiyet hükmünden yararlanması durumunda:

Birikimli çevrim farkları: Tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikmiş çevrim farklarının UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla sıfır oldukları kabul edilir.

Kar veya zarar: Herhangi bir yurtdışı işletmenin bundan sonra gerçekleştirilecek elden çıkarılma işlemlerinde, UFRS'ye geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları dikkate alınmaz, ancak daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

Birçok durumda, UMS 21'in geçmişe yönelik olarak uygulanması oldukça zor olduğundan, işletmelerin söz konusu istisnayı uygulamaktan başka bir seçeneği olmayacaktır.

E) Bileşik Finansal Araçlar

UMS 32, *Finansal araçlar: Açıklama ve Sunum* Standardı, bir işletmenin bileşik finansal araçlarını başlangıçta borç ve özkaynak kalemi şeklinde ayrıştırmasını öngörür. Borç

kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, UMS 32'nin geçmişe yönelik olarak uygulanması özkaynağın iki ayrı kısmının birbirinden ayrılmasını gerektirir.

İlk kısım birikmiş karlar içerisinde yer alır ve borç kalemi üzerinden oluşmuş birikmiş faiz tutarını içerir. Diğer kısım ise orijinal özkaynak kalemini gösterir. Ancak, UFRS 1'e göre, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla ilgili borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, özkaynağın bu iki kısmı arasında ayırım yapması gerekmez.

F) Bağlı Ortaklık, İştirak ve İş Ortaklıklarına Ait Varlık ve Borçlar

Ana ortaklığın uyguladığından daha sonraki bir tarihte UFRS'yi ilk kez uygulayan bağlı ortaklık

Bir bağlı ortaklığın (veya iştirak veya iş ortaklığının), ana ortaklığın uyguladığından daha sonraki bir tarihte UFRS'yi ilk kez uygulaması durumunda, söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi bireysel finansal tablolarında aşağıdaki şekillerde ölçecektir:

Ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında gösterilen defter değerlerinden: Konsolidasyon işlemleri ve ana işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltmenin yapılmamış olması durumunda, ana ortaklığın UFRS'ye geçiş tarihine bağlı olarak, ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında gösterilebilecek defter değerleri.

Bağlı ortaklığın UFRS'ye geçiş tarihinde UFRS 1 uygulanmak suretiyle tespit edilen defter değerlerinden: Bağlı ortaklığın UFRS'ye geçiş tarihine bağlı olarak, bu UFRS'nin geri kalan kısmında belirtilen defter değerlerinden.

Farklı geçiş tarihleri

Bir işletmenin bağlı ortaklığından (veya iştirak veya iş ortaklığından) sonraki bir tarihte UFRS'yi ilk kez uygulaması durumunda, söz konusu işletme konsolide finansal tablolarında, bağlı ortaklığın varlık ve borçlarını, konsolidasyon, özkaynak muhasebesi ve işletmenin bağlı ortaklığı devraldığı işletme birleşmesinin etkilerine göre düzeltmesinin **ardından**, bağlı ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan defter değerleriyle ölçecektir.

Buna benzer olarak, ana işletmenin UFRS'yi ilk olarak, konsolide finansal tablolarından ziyade, bireysel finansal tablolarında uygulaması durumunda, varlık ve borçlarını konsolidasyon düzeltmeleri hariç olmak üzere, her iki finansal tablosunda da aynı değerlerden ölçer.

G) Önceden Muhasebeleştirilmiş Finansal Araçların Tanımlanması

UMS 39, bir finansal aracın ilk kez muhasebeleştirilmesi sırasında; kar veya zarar üzerinden gerçeğe uygun değerinden finansal bir varlık veya borç olarak ya da satışa hazır olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükme rağmen işletme, bu tanımlamayı UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla de yapabilir.

H) Hisse Bazlı İşlemler

UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, zorunlu olmamakla birlikte, "UFRS 2 Hisse Bazlı Ödeme" standardını 7 Kasım 2002 tarihinden önce elde edilen özkaynağa dayalı finansal araçlara uygulaması teşvik edilir. UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, zorunlu olmamakla birlikte, 7 Kasım 2002 tarihinden sonra ihraç edilen ve;

- a) UFRS'ye geçiş tarihinden ve
- b) 1 Ocak 2005 tarihinden önce hak kazanılmış olan özkaynağa dayalı finansal araçlarına UFRS 2 uygulaması da teşvik edilir.

UFRS 2'nin uygulanmadığı (7 Kasım 2002 itibariyle ve daha öncesinde gerçekleşmiş olanlar) tüm özkaynağa dayalı finansal araç ihraçları açısından, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS 2'nin 44 ve 45. paragrafları uyarınca dönem boyunca var olan hisse bazlı ödeme anlaşmalarının nitelik ve tutarlarının anlaşılması için gerekli bilgileri açıklaması gerekir.

İ) Sigorta Sözleşmeleri

UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, "UFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri" standardında yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir. UFRS 4, UFRS'leri ilk kez uygulayanlar da dahil olmak üzere, muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasına kısıtlama getirir.

J) Maddi Duran Varlıkların Maliyeti İçerisinde Yer Alan Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Yükümlülükler

Ifric 1 (Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi Yorumu), hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri borçlarda meydana gelen belirli değişikliklerin, ilgili olduğu varlığın maliyetine eklenmesini veya çıkarılmasını gerektirir ve ardından ilgili varlığın amortismanına tabi düzeltilmiş tutarı ileriye yönelik olarak geriye kalan faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur. UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, benzer borçlarında UFRS' lere geçiş tarihinden önce meydana gelen değişiklikler için bu hükümlerin uygulanmasına gerek yoktur.

K) Kiralamalar

UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, Ifric 4'te (bir anlaşmanın kiralama işlemi içerip içermediğinin belirlenmesine dair yorum) belirtilen geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu durumda, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bir anlaşmanın UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle kiralama unsuru içerip içermediğine o tarihteki olay ve koşullar çerçevesinde karar verebilir.

ZORUNLU MUAFİYETLER NELERDİR?

UFRS 1, diğer UFRS'lerin aşağıda yer alanlara ilişkin bazı kısımlarının geçmişe yönelik olarak uygulanmasını yasaklar:

- A. Finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması,
- B. Finansal riskten korunma muhasebesi,
- C. Tahminler,
- D. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklar ve durdurulan faaliyetler.

A) Finansal varlık ve borçların bilanço dışı bırakılması

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin (UMS 39, *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* Standardının gerekliliklerini uygulayan), 1 Ocak 2004 tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda oluşan türevsel olmayan finansal varlık ve borçlarını, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde bilanço dışı bırakmış olması durumunda, söz konusu varlık ve borçları UFRS'ler çerçevesinde yeniden finansal tablolara yansıtmayacaktır (daha sonraki bir işlem veya olay nedeniyle muhasebeleştirilmeleri uygun görülmedikçe).

Bir işletme seçim tarihinden itibaren, UMS 39'un geçmişteki bir işlem sonucu bilanço dışı bırakılan finansal varlık ve finansal borçlara uygulanması için gerekli olan bilginin söz konusu işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında elde edilmesi koşuluyla, UMS 39'un bilanço dışı bırakma hükümlerini geçmişe yönelik olarak uygulayabilir.

B) Finansal riskten korunma muhasebesi

UMS 39, *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme* Standardı bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihinde aşağıdakileri yapmasını gerektirir:

- Tüm türev araçların gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi,
- UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri uyarınca varlık veya borç olarak raporlanan türev araçlardan kaynaklanan ertelenmiş zarar ve kazançların dikkate alınmaması.

Bir işletme, UFRS açılış bilançosunda, UMS 39'a göre finansal riskten korunma muhasebesine konu edilmeyecek türden bir finansal riskten korunma ilişkisini yansıtmaz.

Ancak, önceki muhasebe prensiplerine göre finansal riskten korunma kalemi olarak net pozisyon oluşturmuş bir işletme, UFRS'ye göre bu net pozisyonda yer alan bireysel bir kalemi finansal riskten korunma kalemi olarak belirleyebilir.

UFRS'ye geçiş tarihinden önce bir işlemin finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmiş ancak söz konusu işlemin UMS 39'da yer alan finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını karşılamaması durumunda, işletme UMS 39 Standardının 91. ve 101. paragrafları çerçevesinde finansal riskten korunma muhasebesini durdurur. UFRS'ye geçişten önce gerçekleştirilmiş işlemler, geçmişe yönelik finansal riskten korunma işlemi olarak belirlenmez.

C) Tahminler

Bir işletmenin, söz konusu tahminlerinin yanlış olduğuna ilişkin tarafsız bir kanıt bulunmadıkça, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle yapılan tahminler UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri (muhasebe politikalarındaki her türlü değişiklikleri yansıtan düzeltmeler sonrası) çerçevesinde söz konusu tarih itibariyle yapılan tahminlerle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilir.

Bir işletme UFRS'ye geçiş tarihi sonrasında, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre yapmış olduğu tahminlere ilişkin bilgi edinebilir. İşletme elde etmiş olduğu söz konusu bilgiyi, UMS 10:*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar* Standardında yer alan bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak değerlendirir.

Bir işletmenin, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerinin gerektirmediği ancak ilgili UFRS'ler çerçevesinde yapılması gerekli kılınan bazı tahminler yapması gerekebilir. Yapılan tahminler UMS 10 ile uyumlu olunması açısından, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle mevcut koşulları yansıtır. Özellikle, UFRS'ye geçiş tarihi itibariyle gerçekleştirilen piyasa fiyatı, faiz oranı ve kur tahminleri, söz konusu tarihteki piyasa koşullarını yansıtır.

Bunlar, aynı zamanda bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında karşılaştırma amacıyla sunulan dönemlere de uygulanır. Bu durumda, UFRS'ye geçiş tarihine ilişkin olarak yapılan atıflar, söz konusu karşılaştırma döneminin sonuna ilişkin olarak yapılan atıflarla değiştirilir.

D) Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar ve durdurulan faaliyetler

UFRS 5 Standardı, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin sınıflandırma, ölçüm ve sunum ilkelerini belirlemektedir ve UMS 35: *Durdurulan Faaliyetler* Standardının yerini almıştır.

UFRS 5'in satış amaçlı elde tutulan olarak **sınıflanma kriterini sağlayan** elden çıkarılacak duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) veya ilgili **UFRS'nin yürürlüğe girdiği tarihten sonra** durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterini sağlayan faaliyetlere ileriye dönük olarak uygulanması gerekir.

Bir işletmenin, UFRS 5 Standardının uygulanması için gerekli olan değerlendirme ve bilgilerin ilgili kriterlerin sağlandığı tarihte elde edilmiş olmaları koşuluyla, elden çıkarılacak duran varlıklarının (veya elden çıkarılacak varlıklar grubuna) satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterini, diğer bazı faaliyetlerinin ise durdurulan faaliyet olarak sınıflanma kriterini anılan **UFRS'nin yürürlüğe girmeden önceki herhangi bir tarihte karşıladığı günden itibaren** ilgili Standardı uygulamasına izin verilir.

UFRS 5'de yer alan geçiş hükümleri, UFRS'ye geçiş tarihi **1 Ocak 2005 tarihinden önceki** bir tarih olan işletmeler tarafından uygulanır. UFRS'ye geçiş tarihi **1 Ocak 2005 veya daha sonraki bir tarih olan** bir işletme UFRS 5'i **geçmişe yönelik** olarak uygulayacaktır.

AÇIKLAMA VE SUNUM

UFRS 1, diğer UFRS'lerde yer alan açıklama ve sunuma ilişkin hükümlere herhangi bir muafiyet getirmez.

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre düzenlenmiş en son yıllık finansal tablolarında, cari ara dönemin anlaşılması açısından önemli bir olay ya da işlemi açıklamamış ise, ara dönem finansal raporunda aşağıdakilere yer verilecektir:

- söz konusu bilgiye, veya
- söz konusu bilgiyi içeren diğer bir yayımlanmış belgeye yapılan referanslara.

Karşılaştırmalı bilgi

Standartlar uyarınca bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları en azından **bir yıllık** karşılaştırmalı bilgiyi içermelidir.

İlk finansal tablolar: UFRS'leri 1 Ocak 2006 tarihinden önce uygulayan bir işletme, UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunar, fakat söz konusu karşılaştırmalı bilginin UMS 32, UMS 39 ve UFRS 4 Standartları ile uyumlu olması zorunlu değildir.

İlk dönemden önceki dönemler: Bazı işletmeler, UFRS'ye göre tam karşılaştırmalı bilgiyi sundukları ilk dönemden önceki dönemlere istinaden saptanmış bazı verilerin UFRS öncesi tarihi finansal tablo değerlerini de sunarlar. Bu UFRS, bu tür verilerin, UFRS'lerin muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ile tam uyumlu olmalarını gerektirmez.

UFRS'e geçmeden önceki muhasebe prensipleri: UFRS öncesi tarihi finansal tablo verileri veya önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanmış karşılaştırmalı bilgi içeren herhangi bir finansal tabloda, bir işletme;

1) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre hazırlanan bilginin UFRS'ye göre hazırlanmadığını belirgin bir şekilde gösterir, ve

2) UFRS'ye göre uyumlu olması için gereken ana düzeltmelerin niteliklerini (sayısal değerlerini değil) açıklar.

UFRS'ye geçiş

UFRS 1'e göre bir işletme önceki muhasebe prensiplerinden UFRS'ye geçişin aşağıdakileri nasıl etkilediğini açıklamalıdır:

- raporlanan finansal pozisyonunu,
- raporlanan finansal performansı,
- raporlanan nakit akımlarını.

Eğer bir işletme daha önceki dönemler için finansal raporlarını sunmamış ise, bu bilgi işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında açıklanmalıdır.

MUTABAKATLAR

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında aşağıdakilere yer verilmelidir:

Özkaynak mutabakatı: Bir işletme, aşağıda yer alan her iki tarih açısından da, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde raporlanan özkaynak ile UFRS'ye göre belirlenen özkaynağın birbirleriyle mutabakatına finansal tablolarında yer vermelidir:

- UFRS'ye geçiş tarihi,ve
- UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine uyumlu olarak hazırlanmış son yıllık finansal tablolarda sunulan en son dönemin sonu.

Kar veya zarar mutabakatı: Bir işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri ile uyumlu olarak hazırlanmış son yıllık finansal tablolarında raporlanan son döneme ilişkin **kar veya zarar** ile aynı dönem için UFRS'lere göre raporlanmış kar veya zararın birbirleriyle mutabakatını dahil etmelidir.

Değer düşüklüğü zararlarına ilişkin açıklamalar: Bir işletmenin UFRS açılış bilançosunu hazırlarken ilk kez bir **değer düşüklüğü zararı** muhasebeleştirilmiş veya iptal etmiş olması durumunda, işletmenin söz konusu değer düşüklüğü zararları ile iptalleri UFRS'ye geçiş tarihi ile birlikte başlayan dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda UMS 36, *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* Standardının yapılmasını gerektireceği açıklamalara yer verilecektir.

UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde yapılan hatalar: Bir işletmenin UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde yapmış olduğu hataların farkına varması durumunda, özkaynak ve kar veya zarar mutabakatları uyarınca yapılan düzeltmelerde, söz konusu hataların muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ayrıştırılması gerekir.

Nakit akım tablosu: Bir işletmenin UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensipleri çerçevesinde bir nakit akım tablosu sunmuş olması durumunda, işletme söz konusu nakit akım tablosundaki önemli düzeltmeleri de açıklayacaktır.

TAHMİNİ MALİYET OLARAK GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN KULLANILMASI

Bir işletmenin UFRS açılış bilançosunda, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi olmayan duran varlık kalemi için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değeri kullanması durumunda, işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, UFRS açılış bilançosunun her bir ilgili kalemi açısından aşağıdakiler kamuoyuna açıklanacaktır:

- söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplamı,

- UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre raporlanmış defter değerlerine yapılan toplam düzeltme.

ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLARI

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal raporlarını UMS 34 çerçevesinde sunması durumunda, söz konusu işletmenin ilave hükümler de uygulaması gerekmektedir.

İşletmenin bir önceki finansal yılın karşılaştırılabilir ara dönemi için bir ara dönem finansal raporu sunmuş olması durumunda, aşağıdakilerin mutabakatına yer verilmelidir:

- karşılaştırılan ara dönem sonu itibariyle UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibariyle UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynak tutarı, ve
- karşılaştırılan ara dönem itibariyle (cari ve yılbaşından bu yana) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen kar veya zarar tutarı ile aynı dönem itibariyle UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan kar veya zarar tutarı

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı ara dönemlere ilişkin UMS 34'e göre hazırlanmış ilk ara dönem finansal raporunda aşağıdakilere yer verilecektir:

- yıllık raporlar için gerekli kılınan mutabakatlara, **veya**
- bu mutabakatları içeren diğer bir yayımlanmış belgeye ilişkin referanslara.

Özetlersek;

- UMS 1 *Finansal Tabloların Sunumu* Standardı ile uyum sağlaması açısından, bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, en azından, UFRS'ye göre hazırlanmış bir yıllık karşılaştırmalı bilgiye yer verilmelidir.
- Bir işletme, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerinden UFRS'ye geçişin raporlanan finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akımlarını nasıl etkilediğini açıklamalıdır.
- Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarında, UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile UFRS'ye göre belirlenen özkaynak tutarının mutabakatı ile UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre belirlenen kar veya zarar tutarı ile UFRS'lere göre hesaplanan kar veya zarar tutarının mutabakatına yer verilecektir.
- Ayrıca, UFRS açılış bilançosu hazırlanırken muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş olan değer düşüklüğü zararlarına ilişkin açıklamaların sunulması zorunludur.

UFRS 1 İLE İLGİLİ SORU- CEVAPLAR VE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Raporlama tarihinde yürürlükte olan tüm Standartlarla uyumluluk ile ilgili kurallar nelerdir?

Bir işletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tabloları (karşılaştırmalar dahil olmak üzere) ve açılış bilançosu için kullanılan tüm muhasebe politikaları, bazı istisnalar dışında **raporlama tarihinde** yürürlükte olan tüm UFRS ile uyumlu olmalıdır. İşletme daha önceki tarihlerde yürürlükte olan UFRS'lerin farklı düzenlemelerini uygulamayacaktır.

Duran varlıklar nasıl ölçülmelidir?

Eğer bir bağlı ortaklık bir varlığı tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçerse, söz konusu varlık sınıfındaki tüm kalemleri de açılış UFRS bilançosunda gerçeğe uygun değerinden mi ölçmesi gerekir?

- “Evet, elbette”.
- “Hayır. Söz konusu sınıftaki tüm varlıklar için gerçeğe uygun değeri kullanmanız gerekli değil”.
- “Bu varlığın sınıfına bağlıdır”.
- “Evet, fakat bunu yapmak çok zor”.
- “Evet, fakat sadece ekipman için”.

Cevap: b

UFRS'yi ilk kez kullanan işletme açılış bilançosunda sadece bireysel varlıklar için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değeri kullanabilir ve aynı sınıftaki diğer tüm varlıklar için tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değeri kullanmasına gerek yoktur.

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme UMS 19'u nasıl kullanmalıdır?

- Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararları yeniden düzeltmemeli.
- 31 Aralık 2002 tarihinden itibaren muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararları yeniden düzeltmeli.
- Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararları planın başlangıç tarihinden itibaren yeniden düzeltmeli.
- Emeklilik borçlarını muhasebeleştirmeye başladıkları tarihten itibaren yeniden düzeltmeli.

Cevap: c

Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararlar planın başlangıç tarihinden itibaren yeniden düzeltilmelidir. Ancak, UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, daha sonraki aktüeryal kazanç ve zararları için koridor yaklaşımını kullansa dahi, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla birikmiş tüm aktüeryal kazanç ve zararlarını muhasebeleştirmeyi seçebilir. UFRS'yi

ilk kez uygulayan bir işletmenin bu yöntemi seçmesi durumunda, bunu tüm planlarına uygulayacaktır.

Bir işletmenin tüm yurtdışı işletmelerine ilişkin birikmiş çevrim farklarını UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla sıfırlamayı tercih etmesi durumunda, bu işlem UFRS'nin ilk kez uygulanmasından kaynaklanan çevrim farklarına da uygulanır mı?

Evet, bu seçenek, geçiş tarihinde UFRS'nin ilk kez uygulanmasına ilişkin düzeltmeler bir kere muhasebeleştirildiğinde uygulanır. UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin bu muafiyeti kullanmayı tercih etmesi durumunda, açılış bilançosundaki birikimli çevrim farklarının bakiyesi sıfıra eşit olacaktır.

Bu muafiyet kullanıldığında, tüm yurtdışı işletmelere ilişkin birikimli çevrim farklarının UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla sıfır olduğu kabul edilir. Herhangi yurtdışı işletmenin bundan sonra gerçekleştirilen elden çıkarılma işlemlerinde, UFRS'ye geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farkları dikkate alınmaz, ancak daha sonraki çevrim farkları dahil edilir.

UMS 32, Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum Standardına göre bir işletmenin bileşik bir finansal aracı başlangıçta borç ve özkaynak kalemi olarak ayrıştırması gerekmektedir. Eğer borç kalemi UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla artık mevcut değilse ne yapılabilir?

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla ilgili borç kaleminin artık mevcut olmaması durumunda, özkaynağın iki kısmı arasında ayırım yapması gerekmez .

UFRS'nin uygulanmasına geçişten önce oluşmuş bir hatanın düzeltilmesi nasıl yapılır?

Geçiş tarihi öncesi tahminlerin hatalı olması durumunda, hem tahminlerdeki değişikliğe bağlı hatanın düzeltilmesine ilişkin etkiler hem de, eğer varsa, farklı bir muhasebe politikasının kullanımına ilişkin etkiler UFRS açılış bilançosunda birikmiş karlar içinde düzeltilcektir. Ayrıca, bu hatalara ilişkin düzeltmeler UFRS 1 tarafından öngörüldüğü şekilde ayrı olarak açıklanacaktır. Bu açıklamalar brüt esasına göre yapılacaktır yani hataların net sunumuna izin verilmez.

Hem tahminlerdeki değişiklikler nedeniyle oluşan hatalara ilişkin düzeltmelerin etkileri hem de farklı bir muhasebe politikasının kullanılmasının etkisi açılış UFRS bilançosunda birikmiş karlar içinde düzeltilcektir.

UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmeye ilişkin sunum ve açıklama gereklilikleri neleri içerir ?

1. UFRS 1, diğer Standartlarda yer alan sunum ve açıklamalara ilişkin hükümler için muafiyet getirmez.
2. UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletmenin en azından bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunması gereklidir.

3. Bir işletme bir önceki muhasebe prensiplerinden UFRS'ye geçiş işleminin raporlanmış olan finansal pozisyonunu, finansal performansını ve nakit akımlarını nasıl etkilediğini açıklayacaktır.
4. Özkaynak ile kar veya zarar için mutabakat gereklidir.
5. Bir işletmenin açılış UFRS bilançosunda gerçeğe uygun değeri kullanması durumunda, ilave açıklamalar yapması gereklidir.
6. UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal raporu sunan bir işletme için ilave hükümler uygulanır.

Ara dönem finansal bilgiye ilişkin gereklilikler nelerdir? UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarının kapsadığı döneme ilişkin ara dönem finansal rapor sunan bir işletme finansal tablolarında hangi mutabakatlara yer vermelidir?

- a) Karşılaştırılan ara dönem sonu itibariyle UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen özkaynak tutarı ile aynı tarih itibariyle UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan özkaynağın birbirleriyle olan mutabakatı.
- b) Karşılaştırılan ara dönem itibariyle (cari ve yılbaşından bugüne kadar) UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen kar veya zarar tutarı ile aynı dönem itibariyle UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan kar veya zararın birbirleriyle olan mutabakatı.
- c) Yıllık raporlar için talep edilen mutabakatlar.
- d) Karşılaştırılan ara dönem itibariyle UFRS'ye geçmeden önceki muhasebe prensiplerine göre tespit edilen nakit akımları ile aynı dönem itibariyle UFRS'ler çerçevesinde hesaplanan kar veya zararın birbirleriyle olan mutabakatı.
- e) Yukarıdakilerin hepsi.

Cevap: a,b,c

“Açık ve koşulsuz uyum beyanı” ile ne ifade edilmek istenmektedir ?

- a) UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen finansal tablolarda UFRS'ler ile açık ve koşulsuz uyumun belirtilmesi zorunludur.
- b) Eğer denetçiler finansal tablolarla ilgili olarak şartlı görüş verirse, bu finansal tablolar UFRS ile uyumlu olarak kabul edilmez.
- c) Bir işletme, finansal tablolarında UFRS'lerle uyumlu olduğunu ilk kez açık ve koşulsuz olarak belirttiğinde UFRS'i ilk kez uygulayan işletme haline gelir.
- d) Yerel muhasebe standartlarının UFRS ile benzer durumunda, işletmenin finansal tablolarının UFRS'lerle uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz ifade edilmesi gerekmez.
- e) Finansal tablolarımın bazı Standartlar haricinde UFRS'ler ile uyumlu olması durumunda, söz konusu finansal tablolarım UFRS ile uyumlu değildir.

Cevap: a,c ve e

Örnek 1

Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri uyarınca UFRS'ye geçişten önce konsolide edilmemiş bağlı ortaklıklar

ABC firması 1990 yılında 1 milyon YTL maliyetle bir bina satın alır. Yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri uyarınca, binayı amortismanına tabi tutmamıştır. XYZ firması, 1 Ocak 2000 tarihinde ABC firmasını satın almış ve yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri uyarınca ABC. firmasını konsolide etmemiştir.

XYZ firması 1 Ocak 2004 geçiş tarihi olduğu için 31 Aralık 2005 tarihli yıllık raporu ile birlikte UFRS'yi uygulamaya başlar. UFRS'in uygulanmasının bir sonucu olarak, XYZ, ABC firmasını konsolide etmek ve binayı amortismanına tabi tutup, tutmaması gerektiğini düşünmek zorundadır. Sizce XYZ firması konsolide UFRS tablolarında binayı nasıl ölçmüş olabilir?

Cevap:

Varlık, konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın bir parçası olduğundan, UFRS 1'in İşletme Birleşmeleri hükümlerine tabidir (Ek B'de açıklanmıştır). Binanın XYZ tarafından satın alındığı – ABC firmasının iktisap edildiği- Ocak 2000 tarihine kadar UFRS'in tam olarak geriye dönük uygulanması gereklidir.

Varlığın muhasebeleştirilmesi: Söz konusu varlık aşağıdakilerden birinin kullanılmasıyla muhasebeleştirilecektir:

- Amortismanına tabi tutulmuş maliyet (ilk satın alma tarihinde (1990) ölçülmüş - daha sonraki amortisman ile birlikte), **veya**
- İşletmenin tahmini maliyet olarak gerçeğe uygun değer muafiyetini kullanmayı seçmesi durumunda, varlığın geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

Açılış bilançosu: XYZ, ABC firmasını UFRS açılış bilançosunda UFRS 1'in İşletme Birleşmeleri hükümlerine uygun olarak konsolide edecektir (EK-B'de belirtildiği gibi).

Şerefiyenin **tahmini maliyeti**, UFRS'ye geçiş tarihi itibarıyla, XYZ firmasının ABC'nin düzeltmeye tabi tutulan varlık ve borçlarının defter değerlerinden kazancı ile, ABC firmasının XYZ'nin finansal tablolarındaki maliyeti arasındaki farka eşit olacaktır.

Konsolide edilmiş bağlı ortaklık: Eğer bina konsolide edilmiş bağlı ortaklığın bir parçası ise ve XYZ bu birleşmeyi yeniden düzeltmemeyi tercih ederse, geçiş tarihindeki yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri'ne göre defter değeri, UFRS açılış bilançosunda binanın defter değeri olarak kabul edilebilir (binanın önceki Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri çerçevesinde UFRS ilkelerine uygun olarak amortismanına tabi tutulduğu varsayımına göre).

Örnek 2

Yeniden değerleme yedeklerinin yeniden sınıflandırılması

Altın Firması, maddi duran varlıklarını yerel muhasebe prensipleri uyarınca yeniden değerlenmiş tutarından ölçmektedir, bu tutar gerçeğe uygun değerle oldukça tutarlıdır. Altın firması UFRS uyarınca tahmini maliyet olarak yeniden değerlenmiş tutarı kullanmayı tercih etmektedir.

İşletme, yerel muhasebe prensipleri uyarınca özkaynakta bir yeniden değerleme yedeği olarak sunulan yeniden değerleme tutarını UFRS'ye geçiş tarihinde nasıl sınıflandırmalıdır?

Cevap

UFRS 1, UFRS'nin ilk kez uygulanmasından kaynaklanan düzeltmelerin birikmiş karlarda veya eğer uygunsa, özkaynağın başka bir sınıfında muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. Gold Co'nun maddi olmayan duran varlığı tahmini maliyet olarak yeniden değerlenmiş tutarından muhasebeleştirilmesi durumunda, düzeltme özkaynağın ayrı bir sınıfında kaydedilir ve yeniden değerleme yedeklerine dahil edilmez.

Bu nedenle, daha sonra oluşacak değer düşüklüğü, yeniden değerleme yedeği veya özkaynak unsuru karşısında muhasebeleştirilemez fakat bunun yerine, gelir tablosuna gider olarak kaydedilir. Bu tutarın dağıtılabılır birikmiş kar olarak dikkate alınıp, alınamayacağıının saptanması yerel kanuna bağlıdır.

Yukarıda sağlanan bilgiler, ilgili standardın uygulaması hakkında genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standardın bütünüünün yerini tutmazlar. Bu uygulama örneğinde standardın "sunum" ve "açıklama" gerekliliklerine detaylı olarak yer verilmemiştir. Bu konularda daha detaylı bilgi için "UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri"ne başvurabilirsiniz. Bu kontrol listeleri, kullanıcıya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ("UFRS") "Sunum" ve "Açıklama" gerekliliklerinin yerine getirildiğinin belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

"UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri"ne ulaşmak için [tıklayınız](#).

Yukarıda yer verilen konuyla ilgili ek bilgiye ihtiyaç duyduğunuzda lütfen tarafımızla irtibata geçiniz.

Saygılarımızla

Bu uygulama örnekleri hakkında genel bilgi:

Söz konusu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, Deloitte Türkiye tarafından sağlanmaktadır ve belirli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek amacını taşımaktadır. Buna uygun şekilde, bu materyallerdeki bilgilerin amacı, muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer

türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane temel olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir. Bu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır ve Deloitte Türkiye, bunlarla ilgili sarih veya zımnî bir beyan ve garantide bulunmamaktadır. Yukarıdakileri sınırlamaksızın, Deloitte Türkiye, söz konusu materyal ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir.

Deloitte Türkiye, satılabilirlik, mülkiyet, belirli bir amaca uygunluk, ihlale sebebiyet vermeme, uyumluluk, güvenlik ve doğruluk konularındaki garantiler de dahil olmak üzere her türlü zımnî garantiden burada feragat etmektedir.

Materyalleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluğu tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. Deloitte Türkiye, söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmeyle ilgili bir dava, kanunlar veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.