

**Deloitte.**

UFRS cep kitapçığı  
2010



# Deloitte UFRS Kaynakları

UFRS'ye göre raporlama yapmak ve bu standartları uygulamaya geçirmek için size yardımcı olacak çok sayıda Deloitte yayını mevcuttur. Bunlardan bazıları aşağıda verilmiştir:

<a href="http://www.iasplus.com">www.iasplus.com</a>	UFRS'ler ile ilgili bilgileri tek bir yerden alabileceğiniz bu site, günlük olarak güncellenmektedir.
Deloitte UFRS e-egitim modülleri	UFRS e-egitim materyalleri, her bir UMS ve UFRS standardı için bir modül, standartlar ile ilgili yapabileceğiniz testler <a href="http://www.iasplus.com">www.iasplus.com</a> adresinde.
IAS Plus Sirküleri	UFRS'lerdeki son gelişmeleri ve yerel muhasebe standartlarındaki güncellemeleri kapsayan 3 aylık sirkülerdir. Ek olarak, önemli gelişmeler için özel baskılar yayınlanır. Abone olmak için <a href="http://www.iasplus.com">www.iasplus.com</a> adresini ziyaret edin.
Sunum ve Dipnotlara İlişkin Kontrol Listesi	Bu listede standartlardaki sunum ve dipnot gerekliliklerine dair her şeyi bulabilirsiniz. Türkçe versiyonu <a href="http://www.denetimnet.net">www.denetimnet.net</a> adresinde.
UFRS Örnek Mali Tablolar	UFRS'lerin sunum ve dipnot gerekliliklerine uygun hazırlanmış örnek mali tablolar.
iGAAP 2007 Finansal Araçlar: UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 Standartlarının Açıklamaları	3. basım Mart 2007'de yayınlanmıştır. Bu yayın, örneklerle ve yorumlarla anlatımlar yaparak, karmaşık olan bu standartların nasıl uygulanması gerektiği konusunda bilgi verir.
İlk Kez Uygulama: UFRS 1'e yönelik Rehber	2005 tarihinden itibaren yürürlükte olan "İstikrarlı Platform" standartları için yol gösterici bir uygulamadır.
Hisse Bazlı Ödemeler: UFRS 2'ye yönelik Rehber	Sıklıkla kullanılan hisse bazlı ödeme işlemlerine UFRS 2'yi uygulamaya yönelik rehber.
İşletme Birleşmeleri: UFRS 3'e yönelik Rehber	UMSK'nın bu standarttaki uygulama rehberine ek niteliğindedir.
Satılmaya Hazır Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler UFRS 5'e yönelik Rehber	Bu standardın gereklilikleriyle ilgili kapsamlı özet bilgiler ile açıklamalara ve uygulama örnekleri ile gelişen literatüre ilişkin görüşlere yer verilir.
Ara Dönemlerde Finansal Raporlama: UMS 34'e yönelik Rehber	Ara döneme ilişkin örnek bir mali rapor ile UMS 34 standardı ile uyum konusuna değinen bir kontrol listesini içeren, ara dönem raporlama standardının nasıl uygulanacağı konusunda rehber.

# İçindekiler

Sayfa

Önsöz	2
Türkiye’de UFRS ile İlgili Gelişmeler	5
Kısaltmalar	6
IAS Plus Websitemiz	8
UMSK’nın yapısı	9
UMSK’nın uygulama süreci	11
UMSK’nın irtibat bilgileri	12
UMSK bildirimlerine ve yayınlarına erişim	13
UMSK’nın kronolojisi	14
UFRS’lerin dünyada kullanımı	18
En son bildirimler	31
Yürürlükteki Standartların ve ilgili yorumların özeti	35
Gündemde olan UMSK projeleri	117
UMSK’nın faal araştırma konuları	122
UMSK Vakfı’nın (UFRS Vakfı) projesi	122
Yorumlar	123
UFRS Yorumlama Komitesi’ne (eski adıyla UFRYK) ilişkin mevcut gündem konuları	125
Deloitte UFRS e-egitimleri (İngilizce)	125
Deloitte’un hazırladığı diğer UFRS yayınlarından örnekler	126
“IAS Plus Update” sirkülerimize abone olun	126
Deloitte Academy	127
Denetimnet	128
Website adresleri	129
Deloitte hakkında	130

# Önsöz

2010 yılı baskısı olan bu UFRS cep kitapçığında 2010 yılının ilk çeyreğine kadar olan süre içindeki gelişmelere yer verilmektedir. UMSKB'nin yapısı ve çalışmaları ile ilgili dünya genelinde en çok tercih edilen temel bilgileri içeren bir yayın olarak isim yapmış bu kitapçıkta daha önceden ele alınan konulara değinilmiştir. Bu konular; UMSK'nın çalışmaları ve yapısıyla ilgili bilgileri, dünya genelinde UFRS'lerin kullanımı ile ilgili analizi, yürürlükte olan tüm standart ve yorumların özetini ve UMSK ve UFRYK'nin gündemlerinde yer alan projeler ile ilgili en son bilgileri içerir. Bu kitapçık UFRS'leri uygulama niyetinde olan işletmeler için iyi bir rehber olmakla birlikte, UFRS çerçevesinde halihazırda raporlama yapan tüm işletmeler için de güncel bilgi sağlayan bir araçtır.

Konusunda uzman olan profesyoneller bile UFRS ile ilgili olarak yapılan son değişiklikleri takip etmekte zorlanmaktadır. Tüm dünyada yaşanan finansal kriz karşısında G20'deki liderlerin ve Finansal İstikrar Forum'un (Financial Stability Forum) ortaya koyduğu beklentiler, halen UMSK'nın gündemini etkilemektedir. Kasım 2009'da UMS 39'un yerine yeni bir standart hazırlamak için başlatılan dört aşamalı projenin ilki kısmı gerçekleştirilmiştir. 1 Ocak 2013 tarihinde ya da bu tarih sonrası için geçerli olacak UFRS 9 "Finansal Araçlar" standardında finansal varlıkların sınıflandırması ve ölçümü ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Konsolide edilmeyen özel amaçlı işletmeler ile ilgili açıklamaların yanı sıra, aşamalı değer düşüklüğü, finansal riske karşı koruma muhasebesi ve finansal durum tablosu dışı bırakma ile ilgili açıklamaların olduğu kurallar da uygulamaya konulacaktır.

Diğer önemli projeler, temel aşamalara yaklaşmaktadır. Sigorta Sözleşmeleri (projenin 2. Aşaması), Gelir Tahakkuku, Finansal Tablo Sunumu ve Finansal Kiralamalar ile ilgili Nihai Taslakların 2010'un yaz aylarında çıkması beklenmektedir. Konsolidasyon ve Ortak Anlaşmalar ile ilgili yeniden düzenlenen standartların da yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

UMSK'ya gelen talepler, UMSK ve FMSK'nin birbirine uyum gündemi ile UMSK'nın gözetim rolü ile ilgili endişelerin biran önce giderilmesi için yapılan çalışmalara hız verilmesine neden olmuştur. UMSK Vakfı, 2008-2010 yılları arasında gerçekleştirdiği Tüzük İncelemesi'nin bir parçası olarak, kendi yönetim yapısı üzerinde birçok değişiklik yapmıştır. Önde gelen değişikliklerden birisi de 2010'un sonlarına doğru kendisine bağlı olan kuruluşlarla UMSK'nın gündem konuları ve öncelikleri üzerinde düzenli ve resmi bir görüşme yapacak olmasıdır. UMSK ve FMSK yaptıkları anlaşmaya uyarak, Kasım 2009 tarihinde önemli projeleri için yeniden düzenlenen aşamaları ve uygulamaları yayınlamış ve yayınladıkları kamuya açık 3 aylık raporlar ile ilgili çalışmaların devam ettiğini belirtmiştir.

UFRS'lere uyum ile ilgili yol haritaları yalnızca Amerika'da kullanılmamaktadır.. 2010-11 yıllarında dünya genelinde UFRS haritasında oldukça fazla değişiklik olması muhtemeldir. Japonya, Hindistan, Brezilya ve Çin'de UFRS ile uyumu yakalamaya çalışan diğer şirketlerin yanı sıra, UFRS'leri ilk kez kullanacak şirket dalgasına yeni şirketlerin katılması beklenmektedir.

Yönetim Kurulu'ndaki yeni yüzlerle birlikte, UMSK' da da değişim zamanı gelmiştir. Haziran 2011 itibarıyla, Yönetim Kurulu Başkanı Sör David Tweedie de olmak üzere, mevcut 15 kurul üyesinin en azından 7'si emekliye ayrılacaktır. Yönetim kurulu başkanlığını yapan Sör David'in yerini doldurmak çok zor olacaktır. UFRS ve UMSK ile ilgili son gelişmeleri IASPlus web-sitesindeki [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresinden takip edebilirsiniz. UFRS'lerdeki değişiklikleri takip edebilmeniz ve bunlar ile ilgili bilgi almak için IASPlus web sayfasının ve Deloitte'un sunduğu diğer araçların size faydalı olmaya devam edeceğini umuyoruz.

Veronica Poole  
Global UFRS Teknik Lideri

Joel Osness  
Global UFRS Lideri - Strateji ve İş Geliştirme



# Türkiye’de UFRS ile İlgili Gelişmeler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve yorumlar (IFRIC) Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) tarafından bu düzenlemelerle tam uyumlu ve birebir tercüme olarak Türkçe’ye çevirmekte ve yayınlanmaktadır. TMSK bünyesinde, çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonu UFRS/UMS’lerin tam setinin çevirisi çalışmalarını sürdürmektedir. Bu komisyon tarafından oluşturulan taslaklar, Kurul Genel Sekreterliği’nin onayını takiben Kurula sunulmaktadır. Kurula sunulan standart taslak metinleri Kurul tarafından incelenip, Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standardı olarak kabul edilmekte ve Resmi Gazete’de yayımlanmaktadır.

IASB tarafından yayınlanan standartlar ile TMSK tarafından yayınlanan standartlar arasındaki tek fark tercüme çalışmaları nedeniyle yayınlanma tarihlerinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla dünyada yaşanan UFRS ile ilgili gelişmeler eş zamanlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları’na da yansımaktadır. TMSK bünyesinde çalışmalarını sürdüren bir diğer komisyon da KOBİ Muhasebe Standartları paralelinde Ulusal KOBİ Standartları’nın oluşturulmasından sorumludur. Bu komisyon Ticaret Kanunu Taslağı’nı dikkate alarak “KOBİ’ler için UFRS” standardını esas alan yeni bir tebliğ hazırlamıştır.

Günümüzde KOBİ’lerin UFRS’leri uygulaması açısından hâlihazırda herhangi bir kanuni zorunluluk ve seçimlik hak yoktur. Bu işletmeler vergi esaslı raporlama yapmaya devam etmektedir ancak bunların dışında AB muhasebe direktifleriyle büyük oranda uyumlu olan tek düzen hesap planını kullanmaktadır. Yasalaşması beklenen Türk Ticaret Kanunu, TMSK ve yayımlanmış olduğu standartların Türkiye’de faaliyet gösteren tüm gerçek ve tüzel kişiler için geçerlilik arz ettiğini hükme bağlamaktadır. Bu uygulama Türkiye’deki KOBİ’lerin, gerektiğinde, “KOBİ’ler için UFRS” standardının tamamına sorunsuz bir geçiş yapmasını sağlayacaktır. Bu çerçevede, finansal tablolar formatını bir örnek haline getiren ve yeni tebliğe eşlik edecek bir hesap planı da TMSK tarafından hazırlanmış durumdadır.

Standartlar ile ilgili yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, 2010 yılında Türkiye’de yaşanan diğer gelişme de Türk şirketlerinin sermaye piyasasının sunduğu imkanlardan yararlanmasına, büyümeleri için ihtiyaç duydukları kaynaklara ulaşmasına, aile şirketlerinin halka açılarak sürdürülebilirliklerinin ve devamlılıklarının sağlanmasına katkıda bulunmak amacıyla İMKB tarafından başlatılan Halka Arz Seferberliği’dir. Halka Arz Seferberliği, hem sermaye piyasalarımızın hem de ülkemizin büyümesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca, SPK tarafından “Gelişen İşletmeler Piyasası Yönetmeliği”nin yayınlanması da KOBİ’ler açısından atılan önemli bir adımdır. Bu tür gelişmeler ile birlikte Türkiye’de UFRS uygulamaları da yaygınlaşacaktır.

UFRS ile ilgili temel konuları ele alan bu kitapçığın çalışmalarınızda faydalı olmasını dileriz.

Deloitte Türkiye

# Kısaltmalar

## Türkçe

<b>AMKDK</b>	Avrupa Menkul Kıymet Düzenleme Komitesi
<b>TB</b>	Tartışma Bildirisi
<b>AK</b>	Avrupa Komisyonu
<b>NT</b>	Nihai Taslak
<b>AEA</b>	Avrupa Ekonomik Alanı (Avrupa üyesi olan 27 ülke + 3 ülke)
<b>AFRD</b>	Avrupa Finansal Raporlama Danışmanları
<b>OÇSİGK</b>	Ortaya Çıkan Sorunlara İlişkin Görevlendirilmiş Komite (FMSK'nin)
<b>AB</b>	Avrupa Birliği (27 Ülke)
<b>FMSK</b>	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (ABD)
<b>AMF</b>	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
<b>GKGMS</b>	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standardı(ları)
<b>UMS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>UMSKo</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK'nin selefi)
<b>UMSKoV</b>	UMSKo Vakfı (UMSK'nin ana kuruluşu) (1 Mart 2010 tarihi itibarıyla UFRS Vakfı olarak kullanılacaktır – aşağıya bakınız)
<b>UFYK</b>	UMSK'nin Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi ve Komite Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliğler (1 Mart 2010 tarihi itibarıyla UFRS Yorumlama Komitesi olarak kullanılacaktır)
<b>UFRS</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UFRSV</b>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı
<b>UMKKO</b>	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu
<b>KGOP</b>	Kontrol Gücü Olmayan Paylar (önceden azınlık payları olarak ifade edilmekteydi)
<b>SDK</b>	Standart Danışmanları Konseyi (UMSK'ya danışmanlık yapan)
<b>MKTK</b>	Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu (ABD)
<b>SYKT</b>	UMSKO'nun Standart Yorumlama Komitesi ve Komite Tarafından Yayımlanan Yorumlara İlişkin Tebliğler
<b>KOBİ</b>	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme(ler)



## İngilizce

<b>CESR</b>	Committee of European Securities Regulators
<b>DP</b>	Discussion Paper
<b>EC</b>	European Commission
<b>ED</b>	Exposure Draft
<b>EEA</b>	European Economic Area (27 EU+3 countries)
<b>EFRAG</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>EITF</b>	Emerging Issues Task Force (of FASB)
<b>EU</b>	European Union (27 countries)
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board (US)
<b>FEE</b>	Federation of European Accountants
<b>GAAP</b>	Generally Accepted Accounting Principle(s)
<b>IAS(s)</b>	International Accounting Standard(s)
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee (predecessor to the IASB)
<b>IASCF</b>	IASC Foundation (parent body of the IASB) (from 1 March 2010 named IFRS Foundation - see below)
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB, and interpretations issued by that committee
<b>IFRS(s)</b>	International Financial Reporting Standard(s)
<b>IFRSF</b>	IFRS Foundation
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions
<b>NCI</b>	Non-controlling interest(s) (previously 'minority' interests)
<b>SAC</b>	Standards Advisory Council (advisory to the IASB) (from 1 March 2010 named IFRS Advisory Council)
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission (US)
<b>SIC</b>	Standing Interpretations Committee of the IASB, and interpretations issued by that committee
<b>SME(s)</b>	Small and Medium-sized entity(ies)

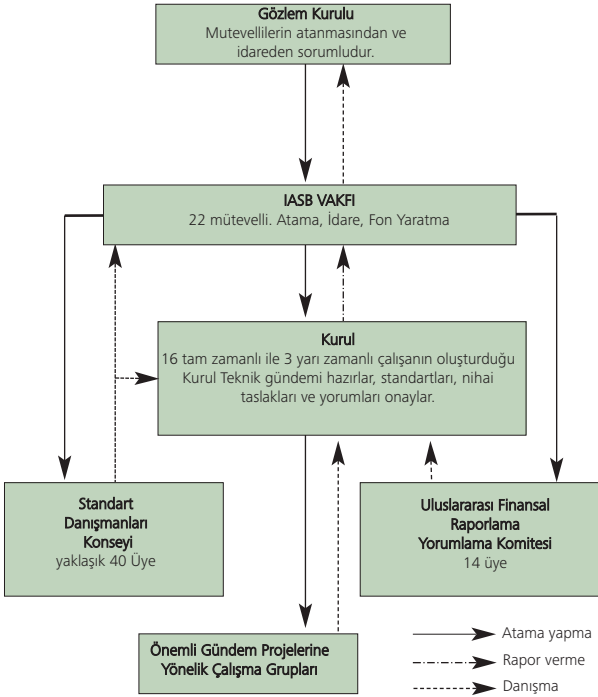
# IAS Plus Websitemiz



Deloitte'un [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresi, kullanıcılara uluslararası finansal raporlama ve USMS'nin faaliyetleri hakkında, ücretsiz olarak kapsamlı bilgi sağlar. Bu web sitesinde aşağıda belirtilen bilgileri bulabilirsiniz:

- Global finansal raporlama ile ilgili günlük haberler
- Tüm standartların, yorumların ve tekliflerin özetleri
- UFRS ile ilişkili bilgisayarınıza yükleyebileceğiniz birçok yayın
- Örnek UFRS mali tabloları ile dipnot kontrol listeleri
- Çok sayıda UFRS kaynağına sahip elektronik kütüphane
- USMS'ya Deloitte Touche Tohmatsu tarafından gönderilen tüm yorum mektupları
- Uluslararası muhasebe web sitelerine ulaşmak için yaklaşık 200 bağlantı
- USMS ve UFRS standartlarının her biri için internet üzerinden ücretsiz öğrenimi (e-öğitim) sağlayan modüller
- UFRS'nin tüm dünyadaki ilk uygulamasının tam tarihçesi
- Ulusal muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili güncellemeler ve
- UFRS standartları ile yerel mevzuatların karşılaştırılması

# UMSK'nın Yapısı



## 2008 - 2010 yılı Tüzük İncelemesi

UFRS Vakfı olarak ismi değiştirilen UMSKo Vakfı, 2008-2010 Tüzük İncelemesi'nin ikinci aşamasını Ocak 2010'da tamamlamıştır. 2008'in Ocak ayında organizasyonun yönetim işlevini geliştirmek amacıyla başlayan inceleme, iki aşamalı olarak yapılmıştır. Birinci aşamada, UFRS Vakfı'nın yönetimi ile kamuoyu güvenini ele alınırken (bu inceleme sonucunda Gözetim Kurulu kurulmuştur), UMSK'nın 14 üyeden 16 üyeye çıkması sonucunda (3 üye yarı zamanlı olmak üzere) ve coğrafi karma yapısı göz önünde bulundurularak, UMSK'nın yapısı ile büyüklüğü de incelenmiştir. Bu değişiklikler, 1 Şubat 2009 tarihine kadar geçerli olmuştur.

İncelemenin ikinci aşamasında ise kamuoyu güvenini artırmak, hissedar anlaşmaları ve operasyonel etkinlik konularına yer verilmiştir. Kurulustaki isimlerin etkinliğini sağlamak ve mütevelliler ile UMSK için başkanlık görevi oluşturulması Tüzük'te yapılan başlıca değişikliklerdir. İkinci aşama nedeniyle Tüzük'te yapılan değişiklikler, 1 Mart 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

Önceki ismi UMSKo Vakfı olan UFRS Vakfı, önceki ismi Standart Danışma Konseyi olan UFRS Danışman Konseyi ve önceki ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi olan UFRS Yorumlama Komitesi. Referans olması açısından bu kitapçıkta yeni isimler kullanılmaktadır (eski isimler parantez içinde belirtilmiştir).

## Gözlem Kurulu

Gözlem Kurulu'nun esas amacı; sermaye piyasası otoriteleri ile UFRS Vakfı (eski adıyla UMSKoV) arasındaki resmi etkileşimi kuran bir merci olarak hizmet sunmaktır, bir başka deyişle, sermaye piyasası otoritelerinin bulunduğu ülkelerde UFRS'lerin kullanımına izin veren ya da kullanımını gerektiren bu kuruluşlara, yatırımcıların korunması, piyasa tutarlılığı ve sermaye oluşumu ile ilgili kuralların daha etkili bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmaktır.

Gözlem Kurulu'nun sorumlulukları aşağıda sıralanmıştır:

- UFRSV'nin tüzüğünde belirtilen kurallar uyarınca müteveli atanması sürecine dahil olmak ve atamaları onaylamak; ve
- UFRSV'nin tüzüğünde belirtilen sorumlulukların mütevelliler tarafından yerine getirilmesi için tavsiyelerde bulunulması ve bu faaliyetlerin gözetimi. Mütevelliler her yıl Gözetim Kurulu'na yazılı olarak bir rapor sunacaktır.

1 Mart 2010 tarihi itibarıyla, Gözlem Kurulu, konuyla ilgili Avrupa Komisyonu üyesinden, Japonya'daki Finansal Hizmetler Şubesi başkanlarından, Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu'ndan ( MTK), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu'nun(UMKKO) Gelişmekte Olan Piyasalar Komitesi ile Teknik Komitesi'nden oluşmaktadır. Bankacılık Denetleme Basel Komitesi'nin başkanı oy kullanma hakkı olmayan bir gözlemcidir.

## UFRS Vakfı (eski adıyla UMSKo Vakfı)

**Yapı:** Biri başkan ve ikisi başkan yardımcısı olmak üzere 22 mütevelliden oluşur. Mütevellilerin görev süresi üç yıldır ve bu görev bir kereye mahsus olmak üzere yenilenir. Önceki hizmet süresine bakılmaksızın, bir müteveli, bir kereye mahsus olarak görevi yenilenebilen, toplam görev süresinin dokuz yılı aşmaması şartıyla başkan ya da başkan yardımcısı olarak görev yapabilir.

**Coğrafi dağılım:** Asya Pasifik ,Avrupa ve Kuzey Amerika'dan altı, Güney Amerika ve Afrika'dan bir ve herhangi bölgelerden de iki müteveli seçilir (dengeli bir coğrafi dağılım sağlanması gerekir).

**Müteveli yapısı:** UFRSV Tüzüğü'ne göre mütevelliler; denetçi, mali tablo hazırlayıcıları, kullanıcıları, akademisyenler ve kamu yararına çalışan görevlilerden oluşur. Bu yapıyı oluşturanlardan ikisi, genellikle, uluslararası denetim firmalarında çalışan ve saygın bir yere sahip olan kıdemli ortaklardır.

## UMSK Üyeleri

**Yapı:** Biri başkan ve ikisi başkan yardımcısı olmak üzere 14 (1 Temmuz 2012 tarihine kadar 16 üyeye çıkacak), Kurul üyesinden oluşur. Üç üyesi yarı zamanlı olarak çalışabilir. 2 Temmuz 2009 tarihinden sonra UMSK üyelerinin ilk görev süresi , 3 yıl daha yenilenebilir olarak 5 yıl olarak belirlenmiştir. Başkan ve başkan yardımcısı toplam görev sürelerinin on yılı aşmaması şartıyla sonradan 5 yıl daha aynı görev için seçilebilir.

**Coğrafi dağılım:** Kurul'un uluslararası üyelerden oluşmasını sağlamak amacıyla yapı Temmuz 2012'den itibaren Asya/Okyanusya, Avrupa ve Kuzey Amerika bölgesinden 4'er üye, Afrika ve Güney Amerika bölgesinden 1'er üye ile genel coğrafi dengeyi sağlayacak şekilde herhangi bir bölgeden iki üye ile oluşturulacaktır.

**Kurul üyelerinin yapısı:** Üyelik için profesyonel yeterlilik ve sektör tecrübesi gereklidir. Bu kurulun, teknik uzmanlık ile uluslararası iş ve piyasa tecrübesinin en iyi birleşimine sahip kişilerden oluşması gerekir.

## UMSK'nın Uygulama Süreci

UMSK'nın çok açık ve net bir uygulama süreci vardır. UMSK ve UFRS Yorumlama Komitesi (önceki adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) ile resmi çalışma gruplarının tüm toplantıları halka açık olarak yapılmakta ve webcastler aracılığıyla duyurulmaktadır. Projeler için olan resmi uygulama süreci, her zaman olmamakla birlikte, genelde aşağıdaki aşamalardan oluşur (UFRS Vakfı Tüzüğü uyarınca öngörülen aşamalar, asteriks\* ile gösterilmiştir):

- Kurul çalışanlarının, olası gündem konularıyla ilgili sorunları, Kavramsal Çerçeve'nin bu konulardaki uygulanması da göz önünde bulundurularak belirlemesi ve incelemesi,
- Yerel muhasebe gereklilikleri üzerinde çalışılması, uygulanması ve yerel standart koyucular ile bu konularda görüşlerin paylaşılması,
- UMSK'nın gündemindeki konular ve öncelikli projeler üzerinde UFRS Vakfı'ndaki mütevelliler ile UFRS Danışman Konseyi'ne danışılması\*,
- Proje ile ilgili olarak UMSK ile çalışanlarına yardımcı olması açısından bir danışman grubunun oluşturulması (genellikle çalışma grubu olarak ifade edilir),
- Bir tartışma dokümanının kamuoyunun yorumu için yayınlanması (genellikle Tartışma Bildirisi olarak tanımlanır ve Kurul'un projedeki bazı konular üzerindeki taslak görüşlerini içerir),
- UMSK'nın en azından 9 üyesinin onayladığı (16 üye olması durumunda 10 oy) ve UMSK üyeleri tarafından benimsenen muhalif görüşlerin de yer aldığı bir nihai taslağın kamuoyunun yorumu için yayınlanması (Nihai taslaklarda yer alan muhalif görüşler için "alternatif görüşler" ifadesi kullanılır)\*,
- Sonuçların gerekçelerinin nihai taslakta yer alması,
- Nihai taslakta ve tartışma dokümanlarında, belirtilen yorum dönemi içinde gelen tüm yorumların dikkate alınması ve halka açık toplantılarda tartışılması\*,
- Kamuya açık bir oturumun yapılması ve saha testlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili taleplerin göz önünde bulundurulması, talep olması halinde, bunların gerçekleştirilmesi,
- Bir standardın en azından 9 UMSK üyesi tarafından onaylanması (16 üye olması durumunda 10 oy) ve bu standart içinde karşıt görüşlerin yer alması\*, ve
- Sonuçların gerekçelerinin Standartta yer alması ve diğer konuların yanı sıra, UMSK'nın uygulama sürecindeki aşamalar ile UMSK'nın nihai taslağında kamu tarafından yapılan yorumları ne şekilde ele aldığını açıklaması.

# UMSK'nın İrtibat Bilgileri

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu  
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom ( İngiltere )

## Genel Bilgiler

- Telefon: + 44- 20- 7246- 6410
- Fax: + 44- 20- 7246- 6411
- Genel e-mail: [iasb@iasb.org](mailto:iasb@iasb.org)
- Çalışma Saatleri: Pazartesi -Cuma 08:30 – 18:00 Londra Saati
- Websitesi: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

## Yayın Bölümü Siparişleri ve Bilgileri

- Telefon: + 44- 20- 7332- 2730
- Fax: + 44- 20-7332- 2749
- Yayın bölümü e-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)
- Çalışma Saatleri: Pazartesi - Cuma 09:30 – 17:30 Londra Saati

## Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı ve Teknik Yöneticiler:

<b>Sir David Tweedie</b>	UMSK Yönetim Kurulu Başkanı	dtweedie@iasb.org
<b>Alan Teixeira</b>	Teknik Faaliyetler Direktörü	ateixeira@iasb.org
<b>Peter Clark</b>	Araştırma Direktörü	pclark@iasb.org
<b>Gavin Francis</b>	Sermaye Piyasaları Direktörü	gfrancis@iasb.org
<b>Paul Pacter</b>	KOBİ Standartları Direktörü	ppacter@iasb.org
<b>Michael Stewart</b>	Uygulama Faaliyetleri Direktörü	mstewart@iasb.org
<b>Wayne Upton</b>	Uluslararası Faaliyetler Direktörü	wupton@iasb.org

## UMSK bildirimlerine ve yayınlarına erişim

UMSK bildirimlerine ve yayınlarına UMSK'nın websitesinden ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)) ulaşılabilir ve bu yayınları buradan satın alabilirsiniz. UMSK tarafından yayınlanan standartlara ve zorunlu uygulama rehberine (uygulama rehberi ve kararların gerekçesi haricinde), KOBİ'ler için düzenlenen UFRS standartları ile uygulama rehberi ve kararların gerekçesine bu web sayfasından ücretsiz olarak ulaşabilirsiniz. Tartışma bildirimleri ve nihai taslaklara da açık olan yorum dönemi boyunca UMSK'nın websitesinden ücretsiz olarak ulaşılabilir.

# UMSK'nın Kronolojisi

**1973** Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere / İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri'nin profesyonel muhasebeciler topluluğunun temsilcileri UMSKo'yu kurmak amacıyla anlaşmaya imza attılar.

UMSKo'nun ilk üç projesi için Çalışma Komiteleri belirlendi.

**1975** İlk UMS standartları yayınlandı: UMS 1 (1975), *Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması*, ve UMS 2 (1975), *Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu*.

**1982** UMSKo Kurulu, üye sayısını toplam 17'ye çıkarttı. Bu üyelerin 13'ü üye ülkede Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMFK) tarafından atanan üyelerden ve 4'ü finansal raporlama ile ilgili kuruluşlardan olan üyelerden oluşmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi (UMFK) UMSKo'yu global muhasebe standartlarının öncüsü olarak tanıdı ve kabul etti.

**1989** Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (AMF) uluslararası uyum ve Avrupa'nın UMSKo'ya olan ilgisini destekledi. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi, UMS standartlarını uygulaması zorunlu olan devlet kuruluşları için bir kamu sektörü rehberini benimsedi.

**1994** UMSKo Danışman Konseyinin kurulması ve yönetim ve finans alanındaki sorumlulukları üstlenmesi onaylandı.

**1995** Avrupa Topluluğu, ana standartların tamamlanması amacıyla UMSKo ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu (UMKKO) arasında olan anlaşmayı destekledi ve Avrupa Birliğindeki çokuluslu şirketlerin UMS'ye tabi olmasına karar verdi.

**1996** MKTK (ABD), UMSKo'nun mali tabloların ülke dışındaki halka arz amaçlı mali tabloların hazırlanmasında kullanılabilecek olan muhasebe standartlarının en kısa zamanda geliştirilmesi ile ilgili hedefine destek verdiğini bildirdi.

**1997** UMSKo'nun Standart Yorumlama Komitesi (SYKT), 12 üye tarafından UMS yorumlarının geliştirilmesi amacıyla oluşturuldu. Bu yorumlara ait son onay UMSKo tarafından verildi.

UMSKo'nun faaliyetleri ve gelecekteki yapısı ile ilgili tavsiyelerde bulunmak için Strateji Çalışma Grubu oluşturuldu.

**1998** UMF/ UMSKo üyeliğinin sayısı 101 ülkede 140 muhasebe topluluğuna çıktı.

UMSKo, UMS 39'un onayı ile ana standartları tamamladı.



**1999** G7 Maliye bakanları ve IMF, "uluslararası finansal mimariyi güçlendirme" konusunda UMS'leri destekledi.

UMSKo Kurulu, bağımsız bir mütevellî heyetinin altında 12'si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşan bir kurulun oluşturulması ile ilgili yapılan yeniden yapılandırma projesini onayladı.

**2000** UMKKO, üyelerinin çok uluslu kullanıcılara sınır ötesi halka arz ve borsaya kotasyon işlemlerinde UMSKo standartlarını kullanmalarına izin vermesini tavsiye etti.

MKTK(ABD) Yönetim Kurulu Başkanı Arthur Levitt başkanlığında, yeni UMSK yapısını idare edecek mütevellîleri oylamak için geçici bir oylama komitesi oluşturuldu.

UMSKo'nun üye kuruluşları UMSKo'nun yeniden yapılandırılmasını ve yeni bir UMSKo Tüzüğü'nü onayladı.

Seçim Komitesi seçilen ilk mütevellîleri açıkladı.

İngiltere Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu Başkanı olan Sir David Tweedie isimli mütevellî, yeniden yapılandırılmış UMSK Yönetim Kurulu'nun ilk başkanı oldu.

**2001** UMSK'nın yeni ismi ve üyeleri açıklandı. UMSKo Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni UMSK, UMSKo'nun standart belirleyici sorumluluklarını üstlendi ve mevcut UMS'ler ile SYK tebliğleri, UMSK tarafından uyarlandı.

UMSK, 30 Cannon St. Londra adresindeki yeni ofisine taşındı.

UMSK, gündem koordinasyonuna başlamak ve değişik standartlar arasındaki yakınlaşma amaçlarını belirlemek için sekiz adet ulusal muhasebe standart belirleyici kuruluş ile görüştü.

**2002** SYK'nin ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYSK) olarak değiştirildi ve sadece mevcut UMS ve UFRS'leri yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlarda değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bilgi sağlamakla yeniden görevlendirildi.

Avrupa'da 2005 yılından itibaren borsada işlem gören şirketlerin UFRS'leri uygulamaları öngörüldü.

UMSK ve FMSK yakınlaşma üzerine ortak bir anlaşmayı yürürlüğe koydu.

**2003** UFRS ve UFRYK'nın ilk nihai taslağı yayınlandı. 14 uluslararası muhasebe standardında önemli değişiklikler yapan geliştirme projesi tamamlandı.

**2004** Avrupa'da UMS 39 hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB'nin desteği ile UMS 39'a ilişkin iki bölüm iptal edildi.

UMSK'nın toplantıları webcast olarak yayınlanmaya başladı.

UFRS 2, UFRS 3, UFRS 4, UFRS 5 ve UFRS 6 yayınlandı.

UFRYK 1, UFRYK 2, UFRYK 3, UFRYK 4 ve UFRYK 5 yayınlandı.

**2005** UMSK Yönetim Kurulu üyesi, UFRYK'nin Yönetim Kurulu Başkanı oldu.

Tüzük değişiklikleri yapıldı.

UFRS-US GAAP mutabakatını kaldırmak için MKTK(ABD) bir "yol haritası" hazırladı.

AK, UMS 39'a ilişkin değişikliklerle, gerçeğe uygun değer seçeneğine kısıtlama getirdi.

Çalışma Grupları'nın düzenlediği toplantılar halka açıldı.

UFRS 7 yayınlandı.

UFRYK 6 ve UFRYK 7 yayınlandı (UFRYK 3 kaldırıldı).

**2006** UMSK/FMSK'nın uyum ile ilgili anlaşması güncellendi.

UMSK, diğer standart düzenleyiciler ile ilişkiler üzerine bir beyanat yayınladı.

UMSK, 2009 tarihinden önce yeni bir ana standardın yürürlüğe girmeyeceğini açıkladı.

UFRS 8 yayınlandı.

UFRYK 8, UFRYK 9, UFRYK 10, UFRYK 11 ve UFRYK 12 yayınlandı.

**2007** UFRYK'nin üye sayısı 12'den 14'e çıkarıldı.

MKTK, UFRS'yi kullanan yabancı işletmeler için Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ile olan mutabakat zorunluluğunu kaldırarak, ABD'deki yerel işletmelerin UFRS'nin kullanımı ile ilgili görüşlerde bulunmasını talep etti.

Revize edilen UMS 1 ve UMS 23 yayınlandı.

UFRYK 13 ve UFRYK 14 yayınlandı.

Kurul, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ayrı bir UFRS çıkarılmasını önerdi.

**2008** UMKKO'nun yayınladığı bildirim ile işletmelere, UMSK'nin benimsediği şekilde, UFRS'lerle uyumlu olup olmadıklarını açık bir şekilde ifade etme zorunluluğu getirildi.

UMSK ve FMSK, UFRS'lerin Amerikada dahil olmak üzere daha fazla ülkede 2014 yılı genelinde uygulanmaya başlayacağı beklentisiyle, ortaklaşa gerçekleştirdikleri projelerin 2011 yılı ortalarında tamamlanması için çalışmalarını hızlandırdı.

Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü, etik kurallar çerçevesinde, UMSK'yı standart koyucu olarak tanıdı.

MKTK, UFRS'lerin kullanılması amacıyla Amerika'daki borsada işlem gören yerel şirketler için bir "yol haritası" önerdi.

UFRS 1, UFRS 2, UFRS 3, UFRS 7, UMS 1, UMS 27, UMS 32 ve UMS 39 standartlarında değişiklikler yapıldı.

İlk Yıllık İyileştirmeler Standardı yayınlandı.

UFRYK 16 ve UFRYK 17 yayınlandı.

UMSK'nın global finansal krize karşı olarak aldığı önlemlere geçiş için uygun değer ile ilgili yeni yol gösterici bilgiler; UMS 39 standardında acil değişiklikler; geçiş için uygun değer ölçümüne ilişkin projelerin hızlandırılması ve konsolidasyon; geliştirilmiş finansal araçlar açıklamaları ve iki uzman danışman grubunun atanması konuları dahil edildi.

**2009** UMSK'nın üye sayısı, en fazla 3 yarım zamanlı çalışanla birlikte, 16'ya çıkartılarak, üyeler arasında uygun bir coğrafi dağılım sağlandı. Bir tane boş pozisyon bulunmaktadır.

UMSKV, kamu otoritelerinden oluşan bir Gözlem Kurulu oluşturdu.

UFRS 1, UFRS 2, UMS 24, 32 ve UFRYK 14'deki değişiklikler yayınlandı. Kurul'un UMS 39'un yerine getirdiği standart ile ilgili çalışmasının ilk aşaması olarak UFRS 9 (finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü) yayınlandı. Yıllık Gelişmeler Standardının ikincisi yayınlandı.

UFRYK 18 ve 19 yorumları yayınlandı.

Global finansal krize karşı alınan önlemler ile ilgili çalışmalar devam etmektedir. Bu çalışmalara UMS 39'un bir başka standartla değiştirilmesi ile ilgili projeler ile kredilerdeki değer düşüklüklerinin ölçümleri dahil edilmiştir.

**2010** UFRS 1'de yapılan değişiklikler yayınlandı.

UMSK, yıllık UFRS kitabını iki şekilde yayınlamıştır. İlk seride yürürlükteki standartlar, ikinci seride ise tüm yayınlanan standartlar yer almaktadır. İsimler; UFRS Vakfı (önceki adıyla UMSKo Vakfı), UFRS Danışman Konseyi (önceki adıyla Standart Danışma Konseyi) ve UFRS Yorumlama Komitesi (önceki adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi) olarak değişmiştir.

# UFRS'lerin Dünyada Kullanımı

Mart 2010 tarihi itibarıyla UFRS'lerin borsada işlem gören şirketler tarafından yapılan yerel raporlamada yer alan konsolide mali tablolarda kullanımı ile ilgili tablo aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Bu tabloda yer alan bilgiler sürekli güncellenmektedir. Borsada işlem görmeyen şirketlerin UFRS kullanımı ile ilgili bilgilerine [www.iasplus.com/country/useias.htm](http://www.iasplus.com/country/useias.htm) adresinden ulaşabilirsiniz

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Abu Dabi				X
Almanya				X(a)
(Amerikan) Virgin Adaları	Borsa yok. Şirketler Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kullanmaktadır.			
Samoa	Borsa yok. Şirketler UFRS standartlarını kullanabilir.			
Arjantin	X(e)			
Arnavutluk	Borsa yok. Şirketler Arnavutluk'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kullanmaktadır.			
Anguilla				X
Antigua ve Barbuda				X
Aruba		X		
Avusturya				X(a)
Avustralya				X(b)
Azerbaycan			X	
Bahama Adaları				X
Bahreyn				X
Bangladeş	X			
Batı Şeria / Gazze				X
Barbados				X
Belçika				X(a)
Beliz	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Benin	X			
Bermuda		X		
Beyaz Rusya			2008 tarihinden itibaren bankalar	

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Birleşik Devletler (Amerika)	X(h)			
Birleşik Krallık (İngiltere)				X(a)
Bhutan	X			
Bolivya		X		
Bosna ve Hersek				Tüm büyük ve orta ölçekli işletmeler
Botsvana				X
Brezilya	X			2010 tarihinden itibaren
Bruney Darussalem	Borsa yok. Şirketler UFRS Standartlarını kullanabilir.			
Bulgaristan				X(a)
Burundi	Borsa yok.			
Burkina Faso	X			
Cebelitarık		X		
Cote D'Ivoire	X			
Çek Cumhuriyeti				X(a)
Cezayir	Borsa yok. UFRS Standartlarının kullanılmasına izin verilmez.			
Çin	X			
Danimarka				X(a)
Dominika		X		
Dominik Cumhuriyeti				X
Dubai				X
Ekvator	2010 ile 2012 yılları arasında			
Eritrea	Borsa yok. UFRS'ler devlet kuruluşları ve bazı özel sektör işletmeleri için gereklidir.			
El Salvador		X		
Endonezya	X			
Ermenistan				X
Estonya				X(a)

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Fas		Banka olmayan kuruluşlar	Bankalar	
Fiji				X
Filipinler	X(f)			
Finlanda				X(a)
Fransa				X(a)
Gana				X
Gambiya	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Grenada				X
Grönland	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Guam	Borsa yok. Şirketler Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarını kullanmaktadır.			
Guatemala				X
Guyana				X
Güney Afrika				X
Güney Kıbrıs				X(a)
Gürcistan				X
Haiti		X		
Hırvatistan				X
Hindistan	X(i)			
Hollanda				X(a)
Honduras				X
Hong Kong				X(d)
(İngiliz)Virgin Adaları		X		
İran	X			
İrlanda				X(a)
İspanya				X(a)
İsrail		Bankalar haricinde tüm şirketler		
İsveç				X(a)
İsviçre		X		
İtalya				X(a)
İzlanda				X(a)
Irak				X

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Jamaika				X
Japonya		X		
Kamboçya	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Kanada				2011 tarihinden itibaren
Karadağ				X
Katar				X
Kayman Adaları		X		
Kazakistan				X
Kenya				X
Kıbrıs				X(a)
Kırgızistan				X
Kolombiya	X			
(Güney) Kore	2009 tarihinden itibaren, borsada işlem gören işletmeler için, bankalar haricinde, UFRS'lere eşdeğer Kore standartlarına izin verilmektedir ve UFRS'ler 2011 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.			
Kosta Rika				X
Kuveyt				X
Küba	X			
Laos		X		
Lesotho		X		
Letonya				X(a)
Libya	X			
Liechtenstein				X(a)
Litvanya				X(a)
Lübnan				X
Lüksemburg				X(a)
Macaristan				X(a)
Macau	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Madagaskar	Borsa yok. Bazı şirketler için UFRS'lerin kullanımı zorunludur.			
Makedonya				X
Malavi				X
Malezya	X			
Maldivler		X		

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Mali	X			
Malta				X(a)
Mauritius				X
Meksika	X(e)			
Mısır				X
Moldova	X			
Moğolistan				X
Moritanya	Borsa yok. Şirketler için UFRS'ye izin verilmemiştir.			
Mozambik		X		
Myanmar Birliği		X		
Namibya				X
Nepal				X
Nijer	X			
Nijerya	X			
Nikaragua				X
NL Antilles		X		
Norveç				X(a)
Özbekistan	X			
Pakistan	X			
Panama				X
Papua Yeni Gine				X
Paraguay		X		
Peru				X
Polonya				X(a)
Portekiz				X(a)
Reunion	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Romanya				X(a)
Rusya	X			
Samoa (Amerikan)	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilir.			
Senegal	X			



Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Sırbistan				X
Sierra Leone				X
Singapur	X(e)(f)			
Slovakya				X(a)
Slovenya				X(a)
Sri Lanka		X		
St Kitts&Nevis				X
Surinam		X		
Suriye	X			
Suudi Arabistan			X(k)	
Svaziland		X		
Şili				X
Tacikistan				X
Tanzanya				X
Tayland	X			
Tayvan	X(i)			
Togo	X			
Trinidad ve Tobago				X
Tunus	X			
Türkiye		X(g)		
Uganda		X		
Ukrayna				X
Umman				X
Uruguay	X(c)			
Ürdün				X
Vanatu	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilirler.			
Venezuela	X(c)			
Vietnam	X			
Yemen	Borsa yok. Şirketler UFRS'leri kullanabilirler.			

Ülke	UFRS'ye izin verilmemiştir	UFRS'ye izin verilmiştir	Borsada işlem gören bazı yerel şirketler için zorunludur	Borsada işlem gören tüm yerel şirketler için zorunludur
Yeni Zelanda				X(b)
Yugoslavya				X
Yunanistan				X(a)
Zambiya		X		
Zimbabve		X		
(a)	Denetim raporu ve finansal tablo dipnot sunum esasları AB tarafından kabul edilen UFRS'ye yöneliktir			
(b)	UFRS ile uyumlu olduğuna dair bir açıklama finansal tablo dipnotlarında ve denetim raporunda belirtilir			
(c)	Kanuna göre yerel hükümet tarafından onaylanan UFRS'lere uyması zorunludur ve onay UMSK tarafından yayınlanan Standart ve Yorumlar ile güncel değildir.			
(d)	Yerel standartlar UFRS'ler ile aynıdır fakat bazı yürürlük tarihleri ile geçiş hükümleri farklıdır.			
(e)	UFRS'lerin tamamen uygulanmasına 2012 yılında başlanması planlanmaktadır.			
(f)	UFRS'lerin çoğu kabul edilmiştir fakat bazı önemli değişiklikler yapılmıştır.			
(g)	Türkiye'de kurulu işletmeler İngilizce UFRS'yi ya da Türkçe çevirisini kullanabilirler. UFRS'nin Türkçe çevirisinin kullanımında çeviriden kaynaklanan gecikme nedeniyle, denetim raporu ve sunum esasına ilişkin not "Türkiye'deki kullanım için uygulanan UFRS"ye atıfta bulunacaktır.			
(h)	MKTK, hisse senedi ihraç eden yabancı şirketlerin, UFRS'ye göre belirlenen rakamlarının Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanan rakamlar ile mutabakatını içermeyen hazırlanan ve UMSK tarafından yayınlanan UFRS'leri kullanarak düzenlenen mali tabloları kullanmasına izin vermiştir.			
(i)	UFRS'lerin tamamen uygulanmasına 2013 yılında başlanması planlanmaktadır.			
(j)	Borsaya kayıtlı şirketler için UFRS'lerin aşamalara ayrılması 2012 ile 2014 yılları arasındadır.			
(k)	Borsaya kayıtlı tüm bankalar ile sigorta şirketlerinin UFRS'leri kullanması zorunludur.			

## UFRS'nin Avrupa'da Kullanımı

### 2005 yılında Yürürlüğe Giren Avrupa Muhasebe Düzenlemeleri

#### Borsada işlem gören şirketler

Avrupa Birliği (AB), Haziran 2000'de Avrupa Komisyonu tarafından uyarılan Finansal Raporlama Stratejisi'ni uygulamak amacıyla, AB üyesi olan ve düzenlenmiş bir piyasada işlem gören tüm şirketlerin (toplamda yaklaşık 8,000 şirket) 2005 yılı konsolide mali tablolarında UFRS'ye tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini 2002 yılında onaylamıştır. UFRS'nin kullanılması ile ilgili gereklilik sadece 27 AB ülkesinde değil ayrıca Avrupa Ekonomik Alanı'ndaki ("AEA") 3 ülkede de uygulanmaktadır. AB veya AEA üyesi olmayan ve İsviçre'de bulunan büyük şirketlerin büyük bir kısmı da UFRS'yi kullanmaktadır.

AB üyesi olmayan fakat AB borsasında işlem gören şirketlerin kullanımı için Avrupa Komisyonu'nun (AK), Aralık 2008 tarihinde kabul ettiği UFRS'lere muadil olması açısından Amerika, Japonya, Çin, Kanada, Güney Kore ve Hindistan'a özgü muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir (Çin, Kanada, Güney Kore ve Hindistan'ın bu konuyla ilgili durumu 31 Aralık 2011 tarihine kadar yeniden incelenecektir). Diğer ülkelerdeki şirketlerin 2009 yılından itibaren AB tarafından kullanılan UFRS'leri ya da UMSK tarafından kullanılan UFRS'leri kullanması zorunludur.

### Borsada işlem görmeyen şirketler

Üye devletler, borsada işlem görmeyen şirketleri ve sadece kendi işletmeleri için mali tablo düzenleyen şirketleri de UFRS zorunluluğu kapsamı içine alabilirler. Neredeyse üye devletlerin tümü UFRS'leri borsada işlem görmeyen şirketlerin tamamının ya da bazılarının konsolide mali tablolarında, büyük çoğunluğu ise bireysel mali tablolarında kullanmalarına izin vermektedir. Bu konuyla ilgili ayrıntılı bilgilere [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresinden ulaşabilirsiniz.

### UFRS Kullanımının Avrupa'da Kabulü

AB'nin Muhasebe Düzenlemeleri kapsamında UFRS, Avrupa'daki tüm işletmeler tarafından kabul edilecektir. Kabul süreci aşağıda belirtilen aşamaları kapsamaktadır:

- AB, UFRS'leri tüm Avrupa dillerine çevirir,
- Özel sektör Avrupa Finansal Raporlama Danışman Grubu görüşlerini AB'ye bildirir,
- Avrupa Komisyonu'na bağlı olan Standart Tavsiyelerini İnceleme Grubu (STİG), Avrupa Finansal Raporlama Danışmanları'nın tavsiyeleri üzerindeki görüşlerini Avrupa Komisyonu'na bildirir,
- AB'nin Muhasebe Düzenleyici Komitesi bir kabul önerisinde bulunur, ve
- AB'nin standartların kabulü ile ilgili teklifi Avrupa Parlamentosu'na ve AB Konseyi'nin 27 üyesine sunulur. Her iki tarafında teklifi onaylaması gerekmektedir, aksi halde teklif AB'ye geri gönderilerek tekrar incelemeye tabi tutulur.

Mart 2010 sonunda AB, UFRS 1 ile UMS 24'de yapılan son düzenlemeler haricindeki tüm UFRS'leri ve UFRYK 19 ile UFRYK 14'de yapılan değişiklikler haricindeki tüm UFRYK yorumlarını oylayarak, kabul etmiştir. UFRS 9'un onaylanması ise ertelenmiştir.

## UFRS'nin Avrupa'da Yürürlüğe Konulması

Avrupa menkul kıymet piyasaları, AB seviyesinde uygulanan bazı düzenlemeler göz önüne alınarak, üye devletler tarafından bireysel olarak düzenlenir. AB düzenlemeleri aşağıdakileri kapsar:

- Ulusal düzenleyicilerden oluşan bir konsorsiyum olan Avrupa Menkul Kıymet Düzenleme Komitesi (AMKDK) tarafından uyarlanmış standartlar. 1 numaralı Standart olan Avrupa'daki Finansal Bilgi Standartlarının Yürürlüğe Konulması , AB üye devletlerinin UFRS'yi yürürlüğe koyması için 21 önemli ilkenin sınırlarını belirtir. Teklif edilen 2 numaralı Standart, *Yürürlüğe Koyma Faaliyetlerinin Düzenlenmesi*, 1 numaralı Standardın uygulanması için yol gösterici ilkeleri kabul etmektedir;
- *Yıllık ve Konsolide Hesaplara İlişkin Yasal Denetim Talimatı* Eylül 2006 tarihinde yayınlanmıştır. Söz konusu yeni talimat, 8. talimatın yerini almış ve 4. ve 7. talimatları değiştirmiştir. Bunların yanı sıra, bu talimat ile, Uluslararası Denetleme Standartlarının AB genelinde uygulanması kabul edilmiş ve üye devletlerin denetçi gözetim kuruluşları oluşturmalarını gerekli kılmıştır, ve
- Bir şirketin mali tablolarına ilişkin olarak yönetim kurulu üyelerinin kolektif sorumluluğunun sağlanması için AB talimatlarında değişiklikler yapılmıştır .

Mart 2009 tarihinde, AB çalışma grubu, mevcut dönemde varolan AB banka, sigorta ve menkul kıymet düzenleyici gruplarının, Avrupa Bankacılık Otoritesi, Avrupa Menkul Kıymetler Otoritesi, ve Avrupa Sigorta Otoritesi olarak değiştirilmesi, ve bu otoritelere daha fazla gözetim gücü ile bazı durumlarda yasal güç verilmesi için bir teklifte bulunmuştur. Bu konuyla ilgili teklifler AB'nin Finans Konseyi ile Ekonomi Bakanlığı tarafından Aralık 2009 tarihinde onaylanmıştır. Nihai uygulamanın 2010'da gerçekleşmesi planlanmaktadır.

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi Eylül 2009 tarihinde UMSKV'na (önceki adıyla UMSKoV) yılda 4 milyon Euro fon verilmesini onaylamıştır; Avrupa Komisyonu verilecek fiili ve azami tutarlar üzerinde kararı verecek son merci olacaktır.

## UFRS'nin Amerika Birleşik Devletleri'nde Kullanımı

### UFRS'nin ABD MKTK Tarafından Tanınması

Hisseleri ABD Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonuna (MKTK) kayıtlı yaklaşık 13.000 şirketin 1.000 tanesi yabancı işletmedir. Kasım 2007 tarihi öncesinde, bu şirketlerin, mali tablolarının Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartları yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, net gelirlerinin ve net varlıklarının Amerika'da genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmektedir.

Kasım 2007 tarihinde MKTK, yabancı şirketlerin mali tablolarını, UFRS figürleri ile US GAAP figürlerinin mutabakatını içermeden, UMSK'nın yayınladığı UFRS'lere göre hazırlamasına izin vermiştir. Bu yeni kural, 15 Kasım 2007 tarihinde sona eren veya bu tarihten sonra olan dönemleri kapsayan mali tablolar için geçerlidir.

MKTK, ABD’de hisse senedi ihraç eden yerel şirketlerin mali tablolarını, MKTK’nin düzenlemeleri ve kurallarına uygun olması amacıyla, UFRS’ye uygun olarak hazırlamasının kabul edilip edilmemesi ile ilgili kamu yorumu talep eden bir “Görüş Açıklaması”nı Ağustos 2007 tarihinde yayınlamıştır.

Kasım 2008 tarihinde MKTK, önerilen UFRS “yol haritası” nı kamuoyunun yorumuna açmıştır. Yol haritasında, başarılı olunması durumunda, UFRS’lerin 15 Aralık 2014 yılında ya da bu tarihten sonra sona eren mali dönemler için zorunlu kullanımını gerektirebilecek önemli aşamalar yer almaktadır. Ayrıca önerilen bu yol haritasında bazı işletmelerin bu tarih öncesinde UFRS’leri kullanmalarına da izin verilmektedir. MKTK’nın yol haritasını 2010 yılında uygulaması beklenmektedir.

Şubat 2010 tarihinde MKTK, Uyum ve Global Muhasebe Standartlarını Destekleyen bir bildiri yayınlamıştır. Bu bildiri, Komisyon’un amacının anlaşılması ve kamuoyundaki şeffaflığın artırılmasını sağlamak amacıyla komisyon çalışanlarının bir “Çalışma Planı” geliştirerek, bunu uygulamaya geçirmesine yöneliktir. Buradaki amaç: MKTK’nin ABD’de hisse senedi ihraç eden yerel şirketlerin UFRS’yi finansal raporlama sistemine dahil etmesi yönünde karar vermesi için MKTK’nın Çalışma Planı’nı tamamlaması ve FMSK ve UMSK’nın uyum projelerini gerçekleştirmesidir. MKTK bu bildiriye, ilk defa ABD’de hisse senedi ihraç edecek şirketlerin 2015 ile 2016 yılına kadar UFRS’ye göre raporlama yapabilmeleri konusuna açıklık getirmektedir. Çalışma Planı bu zamanı değerlendirecektir.

## **UFRS ile ABD’de Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının Yakınlaşması**

### **Norwalk Anlaşması**

Ekim 2002’de, UMSK ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK-ABD) arasında, Birleşik Devletler’de genel kabul görmüş muhasebe standartları (US GAAP) ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayınlayarak resmileştirmişlerdir. Söz konusu mutabakat anlaşması Norwalk Anlaşması olarak bilinmektedir. Bu iki kurul, aşağıdakileri gerçekleştirme konusunda gerekeni yapacaklarını belirtmiştir:

- mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğunca kısa bir süre içinde birbirleriyle uyumlu hale getireceklerini, ve
- gelecek ile ilgili olan çalışma programlarını koordine edip, uyumun devamını sağlayacaklarını.

“Uyum” ifadesi ile kelimesi kelimesine aynı standartlar kastedilmemekte, fakat daha ziyade bu iki grup standart arasında çok önemli farkların olmaması anlamına gelmektedir.

## 2006 - 2009 Mutabakat Anlaşması

UMSK ve FMSK, Şubat 2006'da kısa vadeli ve uzun vadeli yakınlaşma projelerini içeren ve yakınlaşmada başarı elde etmeyi hedefleyen aşamaları ve önemli noktaları belirten bir "mutabakat anlaşması" yayınlamıştır. Bu mutabakat anlaşması 2008 yılında yeniden düzenlenmiştir. Her iki kurul Kasım 2009 tarihinde uyum konusundaki taahhütlerini yeniden onaylayarak, Mutabakat Anlaşması'nda 2011 yılına kadar belirlenen projelerdeki uyum çalışmalarını tamamlayan aşamaların özetini bir bildiriye yayınlamıştır.

### Kısa vadeli projeler

FMSK ve UMSK tarafından 2008 yılına kadar belirlenen amaç, odaklanılan birkaç alandaki büyük farkların, bir ya da birden fazla kısa vadeli proje ile ortadan kaldırılıp kaldırılmaması ile ilgili konuyu bir sonuca ulaştırmak ve bu farkların ortadan kaldırılması durumunda ise amaç, bu alanlardaki çalışmaları büyük ölçüde ya da tümüyle tamamlamaktır. Bu kısa vadeli projelere ilişkin mevcut durum aşağıdaki gibidir:

- **Tamamlanan projeler**

Ortak projeler:	İşletme Birleşmeleri
FMSK:	Gerçeğe Uygun Değer Opsiyonu İşletme Birleşmesi Yoluyla Edinilen Araştırma ve Geliştirme Varlıkları
UMSK:	Borçlanma Maliyetleri Faaliyet Bölümleri

- **Devam eden kısa vadeli yakınlaşma projeleri**

FMSK:	Finansal Durum Tablosu Tarihi Sonrasında Ortaya Çıkan Olaylar Gayrimenkul Yatırımları
UMSK:	Ortak Anlaşmalar (UMS 31 standardı yerine getirilen standardın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.)

### Ertelenen kısa vadeli yakınlaşma çalışmaları

- Devlet Teşvikleri
- Değer Düşüklüğü
- Gelir Vergisi

### Uzun vadeli projeler

Aşağıda listelenen projelerle ilgili 2010 yılı için belirlenen amaç, aşağıda belirtilen alanların geliştirilmesi konusunda önemli derecede ilerleme kaydetmektir (FMSK ile ilgili durum parantezlerde belirtilmiştir):

- Kavramsal Çerçeve (Hedefler ile ilgili bir Nihai Taslağı 2008 yılında; raporlama yapan işletme ile ilgili bir Nihai Taslağı 2010 yılında yayınlanmış; ölçüm ve unsurlar ile muhasebeleştirme üzerine Tartışma Bildirilerinin 2010 yılı içinde yayınlanması planlanmıştır).
- Gerçeğe uygun değer ölçüm rehberi (Nihai standardın 2010'un ilk yarısında yayınlanması planlanmıştır).
- Mali tabloların sunumu – Aşama B (2010 için Nihai Taslaklarının yayınlanması planlanmaktadır).
- Emeklilik sonrası sağlanan faydalar – tanımlanmış fayda planları (2010'un ilk yarısında bir Nihai Taslağın yayınlanması planlanmıştır).
- Gelir tahakkuku (2010 için bir Nihai Taslağın yayınlanması planlanmaktadır).
- Yükümlülükler ve özkaynak (2010'un ilk yarısında bir Nihai Taslağın yayınlanması planlanmıştır).
- Finansal araçlar – UMS 39'un yerine (Kasım 2009'da finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü ile ilgili nihai bir standart yayınlanmış; Kasım 2009'da değer düşüklüğü ile ilgili bir Nihai Taslak yayınlanmış; 2010 yılı içinde ise finansal durum tablosu dışı bırakma ve finansal riske karşı koruma muhasebesi ile ilgili olarak iki Nihai Taslağın yayınlanması planlanmıştır).
- Özel Amaçlı İşletmelerin de dahil olduğu Konsolidasyon (Nihai standardın 2010 yılında yayınlanması planlanmaktadır).
- Konsolidasyonlar ve Özel Amaçlı İşletmeler (Aralık 2008'de bir NT yayınlanmıştır).
- Maddi olmayan duran varlıklar (güncel gündem konusu değildir).
- Finansal kiralama (Nihai Taslağın 2010 yılında yayınlanması planlanmaktadır).

Her bir proje için özel hedefler de belirlenmiştir.

### UFRS'nin Kanada'da Kullanımı

Amerika borsasında işlem gören Kanada'daki yerel şirketlerin yerel raporlamalarını Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yapmalarına izin verilir. Kanada'da hisse senedi ihracı yapan yabancı şirketlerin UFRS'yi kullanmalarına izin verilmiştir. Kamuya karşı sorumlu olan Kanadalı şirketlerin UFRS'leri 1 Ocak 2011 tarihinde başlayan mali dönemler için kullanması zorunluluğu getirilmiştir. Bu standartların erken kullanımına menkul kıymet ile ilgi düzenleyici kuruluşunun onayıyla birlikte durum bazında izin verilir. Bu uygulamaya kar amacı gütmeyen şirketler ile emeklilik planları dahil edilmez ve bu tür şirketlerin UFRS'leri uygulaması zorunlu değildir.

### UFRS'nin Amerika Kıtasında Kullanımı

Şili, 2009 yılından itibaren UFRS kullanımına aşamalı olarak geçmeye başlamıştır. Brezilya'daki halka açık şirketler ve bankalar UFRS'leri 2010 yılında kullanmaya başlayacaklardır. Meksika'daki Bankacılık ve Menkul Kıymet Komisyonu, halka açık şirketlerin 2012 yılından itibaren UFRS'leri kullanmaya başlayacaklarını açıklamıştır. Arjantin hükümeti 2011 yılından itibaren halka açık şirketlerin UFRS'leri kullanmasını öngören ve devlet onayına bağlı olan bir planı uygulamaktadır. Halka açık olmayan şirketler için ise UFRS kullanımı isteğe bağlıdır. UFRS kullanımı birçok Latin Amerika ve Karayip ülkelerinde zorunlu hale getirilmiştir.

## UFRS'nin Asya-Pasifik Ülkelerinde Kullanımı

Asya-Pasifik ülkeleri, borsada işlem gören yerel şirketler için genel kabul görmüş muhasebe standartlarının UFRS ile yakınlaşmasına ilişkin çeşitli yaklaşımları benimsemişlerdir.

### Genel Kabul Görmüş Ulusal Muhasebe Standartları yerine UFRS kullanımının zorunlu olduğu ülkeler

Moğolistan'daki tüm halka açık yerel şirketlerin UFRS'leri kullanması zorunludur.

### Tüm ulusal standartların gerçekte kelimesi kelimesine UFRS olduğu ülkeler

Avustralya, Hong Kong, Kore (2009 için izin verilmiş ancak 2011'den itibaren geçerli olmak üzere), Yeni Zelanda ve Sri Lanka (2011'den itibaren geçerli olmak üzere) bu yaklaşımı benimsemişlerdir. Yürürlük tarihi ve geçişler UMSK tarafından yayınlanan UFRS'den farklı olabilir. Ayrıca, Yeni Zelanda bazı muhasebe politikalarını eleyerek, birkaç açıklama ve yol gösterici bilgi eklemiştir.

### Ulusal standartların büyük bir kısmının kelimesi kelimesine UFRS olduğu ülkeler

Filipinler ve Singapur bazı standartlarda değişiklikler yaparak, bunun dışında kalan çoğu UFRS'yi kelimesi kelimesine uyarlamıştır. Singapur, 2012 yılından itibaren UFRS'lere tam olarak geçeceğini açıklamıştır.

### Bazı ulusal standartların UFRS'ye kelimesi kelimesine yakın olduğu ülkeler

Hindistan, Malezya, Pakistan, ve Tayland'da uygulanan standartlar seçilmiş UFRS'lere çok yakın bir şekilde uyarlanmış, ancak diğer ulusal standartlarda ise önemli farklılıklar olmuştur. Yeni veya değiştirilmiş UFRS'nin uyarlanmasında zaman farkları vardır. Hindistan, borsaya kayıtlı şirketlerin büyüklüğüne bağlı olarak, 2012-2014 yılları arasında aşamalı olarak UFRS'yi tamamen Hindistan Finansal Raporlama Standartları olarak kabul etme niyetinde olduğunu açıklamıştır. Malezya UFRS'leri 2012 yılından itibaren Malezya Finansal Raporlama Standartları olarak uygulayacak, Tayvan ise UFRS'leri 2013 yılında uygulamaya koyacaktır.

### Genel Kabul Görmüş Ulusal Muhasebe Standartlarının geliştirilmesinde UFRS'den yararlanan ülkeler

Bu yaklaşım Endonezya, Japonya, Tayvan, ve Vietnam'da çeşitli derecelerde uygulanmaktadır, fakat çok ciddi farklılıklar mevcuttur.

Şubat 2006'da Çin, yeni bir temel standartla birlikte 38 adet Çin Muhasebe Standardını birkaç istisna dışında, UFRS ile uyumlu olarak uygulamaya başlamıştır.

Japonya, Aralık 2009 tarihinde UFRS kullanımı için gerekli olan kriterleri karşılayan halka açık şirketlerin 2010 yılından itibaren UFRS'leri kullanmalarına izin vermiştir. Japonya, 2012 yılı içinde, UFRS'lerin tüm halka açık şirketler tarafından 2015 ya da 2016 yıllarından başlayarak kullanılmasının zorunlu olarak tutulup tutulmayacağına karar verme niyetindedir.



## Borsada işlem gören bazı yerel şirketlerin UFRS'leri kullanabildiği ülkeler

Bu yaklaşım Çin (Hong Kong borsasında işlem gören şirketler), Hong Kong (Hong Kong menşeli olan fakat herhangi bir yerde kurulmuş olan şirketler), Laos ve Myanmar Birliği için geçerlidir.

# En Son Bildiriler

31 Aralık 2009 yıl sonundan itibaren geçerlidir:

### Yeni Standartlar

UFRS 8 Faaliyet bölümleri

### Standartlarda Yapılan Değişiklikler

UFRS 1	İlk uygulamadaki yatırım maliyetleri
UFRS 2	Hak ediş şartları ve iptaller
UFRS 7	Finansal araçlara ilişkin geliştirilmiş açıklamalar
UMS 1	Mali Tabloların Sunumu
UMS 19	Kesintiler ve negatif geçmiş hizmet maliyetleri
UMS 23	Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi
UMS 27	Maliyet yöntemi tanımının çıkarılması
UMS 32 / UMS 1	Satılabilir finansal araçlar ve tasfiye nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler
UMS 39	Saklı türevlerin değerlendirilmesi
Çeşitli	Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin iyileştirmeler (bir önceki yayınımıza bakınız)

### Yeni Yorumlar

UFRYK 13	Müşteri bağlılık programları
UFRYK 15	Gayrimenkul inşaat anlaşmaları
UFRYK 16	Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırımın finansal riskten korunması
UFRYK 18	Müşterilerden varlık transferleri

31 Aralık 2009 yıl sonundan itibaren erken uygulama için uygundur.

**Açıklama:** Geçiş hükümleri karmaşıktır ve standartlar birbirine bağlıdır. Daha fazla bilgi için Standartlara ve Yorumlara bakınız.

Yeni Standartlar	Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir
------------------	--

UFRS 9	Finansal Araçlar: Sınıflandırma ve Ölçüm	1 Ocak 2013
--------	--	-------------

Yeniden Düzenlenen Standartlar	Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir
--------------------------------	--

UFRS 1 (2008)	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Kasım 2008'de yeniden düzenlenmiştir)	1 Temmuz 2009
UFRS 3 (2008)	İşletme Birleşmeleri	1 Temmuz 2010 tarihinde ya da bu tarih sonrasında gerçekleşen işletme birleşmeleri için geçerlidir. Erken uygulanmasına yalnızca 30 Haziran 2007 tarihinde veya bu tarih öncesi başlayan mali dönemler için izin verilir.
UMS 24 (2009)	İlişkili Taraflar Devlete bağlı işletmeler için olan açıklama gerekliliklerine kolaylık getirir ve ilişkili taraf tanımını açıklar.	1 Ocak 2011
UMS 27 (2008)	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	1 Temmuz 2009

Standartlarda yapılan değişiklikler	Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir
-------------------------------------	--

UFRS 1	İlk kullanıcılar için ilave istisnalar	1 Ocak 2010
	UFRS 7'ye ilişkin karşılaştırmalı açıklamalar için sınırlı muafiyet	1 Temmuz 2010
UFRS 2	Grup bazında nakit ödemeli hisse bazlı ödemeler	1 Ocak 2010
UMS 32	Hak konuları ile ilgili sınıflandırma	1 Şubat 2010
UMS 39	Finansal riske karşı korumaya uygun kalemler	1 Temmuz 2009

UFRS'lerde yapılan iyileştirmeler (Nisan 2009)*	Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir
---	--

UFRS 2	UFRS 2 ile yeniden düzenlenen UFRS 3 standartlarının kapsamı	1 Temmuz 2009
UFRS 5	Durdurulan faaliyetler ya da satış amaçlı elde tutulan cari olmayan varlıklar (ya da elden çıkarma grupları) ile ilgili olarak yapılması gereken açıklamalar	1 Ocak 2010
UFRS 8	Bölüm varlıkları ile ilgili açıklamalar	1 Ocak 2010
UMS 1	Dönüştürülebilir araçların dönen/duran olarak sınıflandırılması	1 Ocak 2010
UMS 7	Muhasebeleştirilmeyen varlıklara ilişkin harcamaların sınıflandırılması	1 Ocak 2010
UMS 17	Arazi ve binalara ilişkin kiralama işlemlerinin sınıflandırılması	1 Ocak 2010
UMS 18	Bir işletmenin acente mi yoksa temsil edilen bir şirket konumunda mı olduğunun belirlenmesi	Uygulanabilir değil
UMS 36	Şerefiye değer düşüklüğü testinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan birim	1 Ocak 2010
UMS 38	UFRS 3 (2008) standardında yapılan ilave değişiklikler.	1 Temmuz 2009
	Bir işletme birleşmesi sonucu elde edilen maddi olmayan bir duran varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi	1 Temmuz 2009
UMS 39	Vadeden önce ödenen kredilere ilişkin cezaların, ilişkili türev olarak kabul edilmesi	1 Ocak 2010
	İşletme birleşmeleri sözleşmelerine getirilen kapsam muafiyeti	1 Ocak 2010
	Nakit akımının finansal riske karşı korunması işlemi	1 Ocak 2010
	İç sözleşmeler kullanılarak gerçekleştirilen finansal riske karşı koruma	1 Ocak 2009
UFRYK 9	UFRYK 9 ile UFRS 3 (2008) standartlarının kapsamı	1 Temmuz 2009
UFRYK 16	Finansal riske karşı koruma araçlarına sahip olan işletmeye getirilen kısıtlamadaki değişiklikler	1 Temmuz 2009

**UFRS'lerde yapılan iyileştirmeler (Mayıs 2008)\***

**Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir**

UFRS 5 Bir bağlı ortaklıktaki kontrol gücü 1 Temmuz 2009 olan payların satılması planı

**Yeni Yorumlar**

**Aşağıdaki tarihler veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir**

UFRYK 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtım 1 Temmuz 2009

UFRYK 19 Finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesi 1 Temmuz 2010

**Yorumlarda yapılan değişiklikler**

UFRYK 14 Asgari fonlama koşulları ile ilgili ön ödeme işlemleri 1 Ocak 2011

\* UMSK tarafından belirlenen ve Mayıs 2008 ile Nisan 2009 tarihlerinde UFRS'lerde Yapılan iyileştirmeler sonucu ortaya çıkan sunum, muhasebeleştirme ve ölçüm amaçlı muhasebe değişiklikleri yukarıdaki tabloda belirtilmiştir. UMSK'nın muhasebesel konularda hiç bir etkisinin olmadığını düşündüğü teknik terimler ya da metinlerle ilgili değişiklikler ise bu listeye dahil edilmemiştir. Daha fazla bilgi için [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresinden standartlara ve yorumlara ulaşabilirsiniz.

# Yürürlükteki Standartların ve İlgili Yorumların Özeti

Bu kitapçığın 35-116 arasındaki sayfalarında, 31 Mart 2010 tarihi itibarıyla geçerli olan bütün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile birlikte UFRS'ye Giriş ve Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve özetlenmiştir.

Bu özetler genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standartların bütününün yerini tutmazlar.

Buradaki özet bilgiler 2010 ve daha sonraki dönemlerde UFRS'lerde yapılan son değişikliklere göre yeniden güncellenmiştir. Bu standartların önceki düzenlemeleriyle ilgili daha fazla bilgi için UFRS Cep Kitapçığı'nın önceki yayınlarına bakınız.

"Yürürlük tarihi", standardın ilk yayın tarihini değil, kapsamlı olarak yeniden düzenlenen standardın ya da yorumun yürürlük tarihini ifade eder.

## Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Giriş

**Uygulama Tarihi** Mayıs 2002 tarihinde UMSK tarafından kabul edilmiştir.

### Özet

Diğer hususlarla birlikte aşağıdakileri kapsar:

- UMSK'nın amaçlarını,
- UFRS'lerin kapsamını,
- Standartları ve yorumları geliştirmek için gereken yöntem ve yorumlarını,
- "Siyah harf" ve "gri harfli" paragrafların içeriğinin aynı derecede önem taşımaya ilişkin konuyu,
- Yürürlük tarihi ile ilgili politikayı, ve
- Resmi dil olarak İngilizce'nin kullanımını.

## Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve

### Uygulama Tarihi

Nisan 1989 tarihinde UMSKo tarafından onaylanmıştır.

Nisan 2001 tarihinde UMSK tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Kavramsal Çerçeve'ye ilişkin gerekliliklerin tümü mevcut dönemde FMSK/UMSK'nın ortak Kavramsal Çerçeve projesinin bir parçası olarak incelenmektedir.

### Özet

- Genel amaçlı mali tabloların hedefini tanımlar. Söz konusu hedef, işletmenin mali durumu, performansı ve mali durumundaki değişiklikler ile ilgili olarak, kullanıcılarına ekonomik kararlarını vermede önemli ölçüde yarar sağlayacak bilgiyi sağlamaktır.
- Mali tablolarda verilen bilgilerin yararlı olmasını sağlayan niteleyici özellikleri belirtir. Bu niteleyici özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir.
- Mali tablolarda bulunan temel unsurları ve bu unsurların mali tablolarda kayda alınması ve ölçümü ile ilgili kavramları tanımlar. Varlıklar, yükümlülükler ve özkaynak, doğrudan mali durum ile ilgili olan unsurlardır. Doğrudan performans ile ilgili olan unsurlar ise gelir ve giderlerdir.

## UFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2004 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde hazırlanan ilk UFRS mali tablolar için geçerlidir.

Standartların ilk uygulamasında bağlı ortaklığa yapılan yatırımın maliyeti ile ilgili Ocak 2008 tarihinde yapılan değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilir.

Kasım 2008 tarihinde yeniden düzenlenen standart 1 Temmuz 2009 itibarıyla geçerlidir. Bu standartta teknik içerik açısından bir düzenleme yapılmamıştır.

UFRS'yi ilk defa kullanan işletmelere yönelik ilave istisnalar sağlayan değişiklikler (Temmuz 2009), erken uygulama opsiyonu ile birlikte 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

UFRS 7'deki karşılaştırmalı açıklamalara sınırlı muafiyet getiren ve Ocak 2010 tarihinde yapılan değişiklikler, erken uygulama opsiyonu ile birlikte 1 Temmuz 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

## Amaç

İşletmenin UFRS'ye göre ilk kez düzenlenen genel amaçlı mali tablolarının temelini oluşturacak kuralların belirlenmesi.

## Özet

31 Aralık 2009 yılında sona eren yıllık mali tablolarında UFRS'yi ilk olarak uygulayan bir işletme için genel açıklamayı içerir. İşletme:

- 31 Aralık 2009 tarihinde yürürlükte olan UFRS'ye göre muhasebe politikalarını seçer.
- 2009 ve 2008 yılı için mali tabloları hazırlar ve 31 Aralık 2009 tarihinde yürürlükte olan UFRS'leri uygulayarak, açılış finansal durum tablosunu, UFRS 1'de ele alınan aşağıdaki belirli istisnalar haricinde, geriye dönük olarak düzenler:
  - açılış finansal durum tablosu en son olarak 1 Ocak 2008 tarihinde hazırlanabilir (işletmenin UFRS kapsamında birden fazla karşılaştırmalı dönemi sunmayı tercih etmesi durumunda daha önce olabilir),
  - açılış finansal durum tablosu, işletmenin, UFRS'ye göre hazırlanan ilk tablolarında sunulur (bu nedenle üç adet finansal durum tablosu vardır), ve
  - 31 Aralık 2009 tarihinde UFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, 2008 ve 2009 yıllarına ait tam set mali tablolarına ek olarak, 2008 yılı öncesi döneme ait seçilmiş finansal bilgilerini (fakat tam set mali tabloları değil) de UFRS'ye göre raporlasa bile, bu durum, söz konusu işletmenin UFRS açılış finansal durum tablosunun 1 Ocak 2008 tarihli olması gerçeğini değiştirmez.

## Yorumlar

Yoktur.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### İlk Kez Uygulama: UFRS 1'e Yönelik Rehber

Kasım 2009 tarihinde yeniden düzenlenen ve Deloitte tarafından yayınlanan bu rehber

[www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Hak ediş şartlarıyla ilgili tanımın ve hisse bazlı anlaşmanın taraflarınca yapılan iptallerin muhasebeleştirilmesini açıklığa kavuşturmak amacıyla Ocak 2008 tarihinde değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır ve erken uygulamaya izin verilmiştir.

Nisan 2009 tarihindeki UFRS'lere ilişkin iyileştirmeler sonucunda bu standardın kapsamıyla ilgili olan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte 1 Temmuz 2009 tarihi itibarıyla geçerlidir.

Grup şirketleri içindeki hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ek bilgi sağlayan ve Temmuz 2009 tarihinde yapılan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### Amaç

İşletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı, veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklediği işlemler için uygulanacak muhasebe kurallarının açıklanması.

### Özet

- Bütün hisse bazlı ödeme işlemleri, gerçeğe uygun değer ölçüm esası kullanılarak mali tablolarda muhasebeleştirilir.
- Gider, alınan mal veya hizmet tüketildiğinde muhasebeleştirilir.
- Ayrıca UFRS 2 işletmenin tam olarak belirlemediği alınan tüm veya bazı mal veya hizmetlere ilişkin hisse bazlı ödeme işlemleri için de geçerlidir.
- UFRS 2 halka açık ve halka açık olmayan şirketler için geçerlidir. Ancak, halka açık olmayan şirketlerin özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda içsel değer ölçümleri kullanılır.
- Temelde, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının karşılığı olarak bir malın veya hizmetin çalışanlar dışından tedarik edilmesine ilişkin işlemler, söz konusu mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden hesaplanır. Sadece tedarik edilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak hesaplanmadığı durumlarda, karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri kullanılır.



- Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayanlar ile olan işlemlerde, tedarik edilen hizmetin gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tahmin edilemediğinden, işletme karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değerini hesaplar.
- Gerçeğe uygun değerinden hesaplanarak karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araç işlemlerindeki (çalışanlar ile olan işlemler gibi) gerçeğe uygun değer, veriliş tarihinde hesaplanır.
- Tedarik edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden hesaplanan işlemlerde gerçeğe uygun değer, söz konusu mal ve hizmetlerin alım tarihlerinde hesaplanır.
- Karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin referans alınması ile hesaplanan mal ve hizmetler için, genel olarak (piyasa koşulları haricinde) hak ediş koşullarının ilgili ölçüm tarihinde hisse senetlerinin ve opsiyonların gerçeğe uygun değerleri hesaplanırken dikkate alınmayacağı belirtilir (yukarıda belirtildiği gibi). Onun yerine, hakediş koşulları, işlem tutarının ölçümüne dahil edilen özkaynağa dayalı finansal araçların sayılarının düzeltilmesi suretiyle dikkate alınır; böylece, sonuç olarak, özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığı tedarik edilen mal veya hizmet tutarları, nihai olarak hak kazanılan özkaynağa dayalı finansal araçların sayısı dikkate alınmak suretiyle kayda alınır.
- Ocak 2008’de yapılan değişiklikler, hak ediş şartlarının tanımını yalnızca hizmet şartları ile performans şartlarından oluşacak şekilde sınırlamıştır. Ayrıca, performans şartlarının tanımında da, belirli performans hedeflerine ek olarak belirli bir hizmet süresinin tamamlanması gerekliliğinin yerine getirilmesiyle ilgili değişiklik yapılmıştır.

- Mümkün olduğu sürece, karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, söz konusu finansal araçların kural ve Şartları da göz önünde bulundurulmak suretiyle piyasa fiyatları ile ölçülür. Piyasa fiyatlarının olmadığı durumlarda, işletme, özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değerini, bir değerleme tekniği kullanarak tahmin eder. Bu değerleme tekniği bilgili ve istekli taraflar arasında emsal bedele göre gerçekleŐebilecek bir iŐlemdede, ölçüm tarihi itibariyle söz konusu finansal araçların olması gereken fiyatlarının tahminine dayandırılır. UFRS 2, hangi değerleme modelinin kullanılması gerektiğini belirtmez.

### Yorumlar

Yoktur. UFRYK 8 ve UFRYK 11 yorumları standarda dahil edilmiş, ancak Grup bazında nakit ödemeli hisse bazlı ödeme işlemleri (UFRS 2'deki Değişiklikler) ile ilgili standardın Haziran 2009 tarihinde yayınlanması sonucu yürürlükten kaldırılmıştır.

### Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

#### Hisse Bazlı deme: UFRS 2'ye Yönelik Rehber

2. Baskı Haziran 2007 tarihinde çıkmıŐtır. UFRS 2'nin sıklıkla kullanılan hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanmasına ilişkin bir uygulama rehberidir. Bu rehber [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UFRS 3 (2008) *İŞletme Birleşmeleri*

### Geçerlilik Tarihi

2008 tarihinde yayınlanan bu standart, UFRS 3 (2004)'n yerine getirilmiştir.

Bu standart, 1 Temmuz 2009 tarihinden sonraki işletme birleşmeleri için geçerli olacaktır. Bu standardın erken uygulamasına izin verilmiştir fakat 30 Haziran 2007 tarihinden önceki mali dönemler için uygulanmasına izin verilmez.

UFRS 3 (2004)'e ilişkin gerekliliklerin özetlerine ulaşmak için UFRS Cep Kitapçı'nın önceki yayınlarına bakınız.

### Temel İlke

Satın alan işletme, satın alınan varlıklar ile üstlenilen yükümlülükleri, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirir ve mali tablo kullanıcılarının, işletme birleşmesinin niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri açıklar.

## Özet

- İşletme birleşmesi, satın alınan bir ya da birden fazla işletmenin kontrolünü ele geçirdiği bir işlem ya da durumu ifade eder. İşletme, yatırımcılara, hissedarlara ve katılımcılara doğrudan bir getiri sağlamak için yönetilen faaliyet ve varlıkların bütünüdür.
- UFRS 3, bir iş ortaklığının oluşturulmasında, işletme birleşmelerinde veya ortak yönetilen işletmelerde ya da işletme oluşturmaya varlık ya da varlık grubunun satın alınmasında uygulanmaz.
- Tüm işletme birleşmelerinde elde etme yöntemi kullanılır.
- Elde etme yönteminin uygulanmasına ilişkin hususlar aşağıdadır:
  1. Tüm işletme birleşmelerinde satın alan işletmenin (kontrolü elde eden tarafın) belirlenmesi gerekir.
  2. Birleşme tarihinin (satın alan işletmenin satın alınan işletme üzerinde kontrolü sağladığı tarihin) belirlenmesi gerekir.
  3. Satın alınan işletmenin tanımlanabilir varlıklarının, üstlenilen yükümlülüklerinin ve kontrol gücü olmayan paylarının ölçümü ve muhasebeleştirilmesi gereklidir.
  4. Şerefiyenin ya da pazarlıklı satın alımdan elde edilen kazancın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi gereklidir.
- Varlık ve yükümlülükler (sınırlı sayıda belirli muafiyet dışında) birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle ölçülür. Bir işletme kontrol gücü olmayan payları ya (a) gerçeğe uygun değeriyle ya da (b) satın alınan işletmenin tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki kontrol gücü olmayan payların oranına göre ölçülebilir (bu seçenek işlem bazında mümkündür).

- Şerefiye aşağıdakiler arasındaki fark olarak hesaplanır:
  - Bu üç değerin toplamı: (a) ödenen bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, (b) kontrol gücü olmayan payların tutarı ile (c) aşamalı olarak gerçekleştirilen işletme birleşmelerinde (aşağıya bakınız), satın alan işletmenin satın alınan işletmede önceden elinde tuttuğu özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ve
  - satın alınan işletmenin tanımlanabilir varlıkları ile üstlenilen yükümlülüklerin netleştirilmiş birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri (UFRS 3'e uygun olarak) muhasebeleştirilir.
- Yukarıdaki farkın negatif çıkması durumunda, oluşan kazanç, kar / zarar içinde pazarlıklı satın alma olarak muhasebeleştirilir.
- Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmelerinde, satın alan işletmenin satın alınan işletme üzerinde kontrolü sağlamak amacıyla mevcut özkaynak payını arttırması durumunda, önceden elde tutulan özkaynak payları, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle yeniden ölçülür ve oluşan kazanç / zarar, kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir.
- İşletme birleşmesinin ilk defa muhasebeleştirilmesi ilk raporlama dönemi sonunda ancak geçici olarak yapılabiliyor ise, işletme birleşmesi geçici rakamlar kullanılarak, muhasebeleştirilebilir. Birleşme tarihini takip eden 1 yıl içinde, birleşme tarihinde mevcut olan olaylar ve durumlarla ilgili olarak geçici değerlere düzeltme kaydı yapılır. Hataları düzeltmek amacı haricinde bir yılı aşanlara ise UMS 8 uyarınca düzeltme kaydı yapılmaz.
- Birleşme bedeli, koşullu bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini içerir. Koşullu bedelde birleşme tarihinden sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan ve yükümlülük olarak sınıflandırılan değişiklikler, genellikle kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir.

- Birleşmeyle ilişkili tüm masraflar (komisyon ücreti, profesyonel veya danışmanlık ücreti, iç satın alım departmanı giderleri...), borç ya da hisse ihracıyla ilişkili olan giderler haricinde, kar veya zarar içinde muhasebeleştirilir. Borç ya da hisse ihracıyla ilişkili olan giderler ise sırasıyla UMS 39 ve UMS 32 uyarınca muhasebeleştirilir.
- UFRS 3 ayrıca işletme birleşmeleri ile ilgili bazı özel durumlar hakkında kapsamlı bilgiler sağlar.

Bunlar:

- bir bedel verilmeden gerçekleştirilen işletme birleşmeleri,
- ters birleşmeler,
- satın alınan tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklar,
- satın alan işletme ile satın alınan işletme arasında daha önceden var olan ilişkiler (örneğin; yeniden elde edinilen haklar), ve
- satın alınan işletmenin birleşme tarihindeki sözleşmeye bağlı anlaşmalarının yeniden değerlendirmesi.

## Yorumlar

Yoktur.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### İşletme Birleşmeleri ve pay sahipliğinde değişiklikler: Yeniden düzenlenen UFRS 3 ile UMS 27 Rehberi

Temmuz 2008 tarihinde yayınlanmıştır.

Bu rehber, UMSK'nın bu standartların uygulanmasına yönelik yol gösterici bilgileri ve pratik uygulama konularını içeren bir yayındır. Bu rehber [www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

<b>Geçerlilik Tarihi</b>	Bu standart 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.
<b>Amaç</b>	UMSK'nın sigorta sözleşmeleri ile ilgili projesinin ikinci aşaması tamamlanana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlama ilkelerinin açıklanması.
<b>Özet</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sigorta şirketleri, UMSK'nın Kavramsal Çerçeve ve bazı mevcut UFRS'lerin uygulamalarından muaftır.</li><li>• Doğal afet ve denkleştirme karşılıklarına izin verilmez.</li><li>• Sigorta borçlarının yeterliliği için bir test ile reasürans varlıkları için değer düşüklüğü testini öngörür.</li><li>• Sigorta borçları ilgili reasürans varlıklardan mahsup edilmez.</li><li>• Muhasebe politikasına ilişkin değişiklikler sınırlıdır.</li><li>• Yeni dipnotlar gerekmektedir.</li><li>• Finansal garanti sözleşmeleri, ihraç eden tarafından bu tür sözleşmeler daha önceden (UFRS 4'ün ilk uygulaması öncesinde) sigorta sözleşmesi olarak açıkça beyan edilmedikçe ve sigorta sözleşmelerine uygun muhasebe prensipleri kullanılmadıkça UMS 39'un kapsamına dahil edilmiştir. Bu tür durumlarda, ihraç eden UMS 39'u ya da UFRS 4'ü uygulamayı seçebilir.</li></ul>
<b>Yorumlar</b>	Yoktur.

## UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan ve işletmenin bir bağlı ortaklıktaki kontrol gücü olan payları satmayı planladığı durumlar ile ilgili olarak yaptığı değişiklikler 1 Temmuz 2009 tarihinden itibaren geçerli olacaktır. Bu değişikliklerin erken uygulamasına Mayıs 2008'de değiştirilen UMS 27 standardıyla birlikte uygulanması koşuluyla izin verilir.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan ve satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıklar (elden çıkarılacak gruplar) veya durdurulan faaliyetler ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### Amaç

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile durdurulan faaliyetlerin mali tablolarda sunumu ve açıklamasına ilişkin esasların belirlenmesi.

### Özet

- "Satış amaçlı elde tutma" (12 ay içinde elden çıkarılması ya da satışı oldukça muhtemel olan) ifadesi ile "elden çıkarılan grup" kavramını (ilgili yükümlülüklerin de bir grup varlıkla birlikte transfer edilerek, tek bir işlemle çıkarılması) tanımlar.
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkları veya elden çıkarılacak grupları defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer.
- Bu tür duran varlıklar (bireysel ya da elden çıkarılan grubun bir parçası olarak) amortismanına tabi tutulmaz.
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya elden çıkarılacak grup içinde bulunan aktif ve pasifler, finansal durum tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir.
- Mayıs 2008'de yapılan değişiklikler, bir bağlı ortaklığa ait varlık ve yükümlülüklerin, ana ortaklığın bağlı ortaklığın kontrolünü kaybedeceğine dair bir planı taahhüt etmesi durumunda satış amaçlı olarak sınıflandırılmasını gerektirir. Satış sonrasında işletmenin kontrol gücü olmayan oranda pay sahibi olup olmaması bu gerekliliği değiştirmez.

- Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satılmak üzere elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısımdır ve a) ayrı bir ana faaliyet kolu veya faaliyetlerin önemli bir coğrafi alanını temsil eder, b) ayrı bir ana faaliyet kolu veya faaliyetlerin coğrafi alanının tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır, veya c) sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.
- Bir işletme durdurulan faaliyetlerine ilişkin kar veya zararın toplam tutarını veya durdurulan faaliyetlerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kazanç veya kayıpları (veya satış için elde tutulan durdurulan faaliyetlerine ilişkin varlık ve borçlarının yeniden sınıflandırılmasına ilişkin tutarları) tek bir tutar olarak kapsamlı gelir tablosunda gösterir. Böylece kapsamlı gelir tablosu devam eden faaliyetler ve durdurulan faaliyetler olmak üzere iki kısma ayrılır.
- Nisan 2009 tarihinde yapılan değişiklikler, bu standartta satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan cari olmayan varlıklar (ya da elden çıkarılacak gruplar) veya durdurulan faaliyetler için açıklama yapılması gerektiğini doğrulamıştır. Sonuç olarak, bu standardın ölçüm gerekliliklerinin kapsamı dışındaki elden çıkarılacak gruplara ilişkin varlık ya da yükümlülüklerin ölçülmesiyle ilgili olarak diğer UFRS'lerde açıklama yapılması zorunlu kılınmadıkça, diğer standartlardaki açıklamalar, bu tür varlıklar ya da elden çıkarılacak gruplar için geçerli değildir.

## Yorumlar

Yoktur.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### Satılmaya Hazır Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler: UFRS 5'e yönelik Rehber

UFRS 5 ile ilgili uygulama rehberi Mart 2008'de yayınlanmıştır. [www.iasplus.com/dttpubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.



## UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

<b>Geçerlilik Tarihi</b>	Bu standart 1 Ocak 2006 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.
<b>Amaç</b>	UMSK'nın bu alana yönelik projesini tamamlayana kadar olan süreç içinde, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarının belirlenmesi.
<b>Özet</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• UFRS 6, varlıkların araştırılması ve değerlendirilmesinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin herhangi bir muhasebe politikasını gerekli kılmaz ya da yasaklamaz. İşletmenin mevcut olan muhasebe politikasını, UMS 8'in 10. paragrafındaki kriterler ile uyumlu olduğu sürece, bir başka deyişle kullanıcıların ekonomik kararları verme ihtiyaçlarını karşıladığı ve güvenilir bilgiler olduğu sürece, kullanılmasına izin verilir.</li><li>• Bu standart işletmeye, belirli bir standardın yokluğunda UFRS'de belirtilen genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin öncelik sırasının kaynağını belirleyen UMS 8'in 11. ve 12. paragraflarının uygulanmasıyla ilgili geçici bir muafiyet sağlar.</li><li>• Varlıkların araştırılmasına ve değerlendirilmesine ilişkin defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda değer düşüklüğü testi yapılmasını gerektirir. Bununla birlikte araştırma ve değerlendirme varlıkları da geliştirme varlıkları olarak sınıflandırılmadan önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur.</li><li>• Değer düşüklüğünün UMS 36'da belirtilen "nakit yaratan birim"den daha yüksek bir seviyede değerlendirilmesine izin verir, ancak değer düşüklüğü belirlendiği anda UMS 36'ya göre hesaplanır.</li><li>• Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilginin dipnotlarda sunulmasını gerektirir.</li></ul>
<b>Yorumlar</b>	Yoktur.

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart 1 Ocak 2007 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Finansal varlıkların yeniden sınıflandırılması ile ilgili olarak Ekim 2008'de yapılan değişiklikler, 1 Temmuz 2008 tarihi itibarıyla geçerlidir.

Gerçeğe uygun değer ile gelişmiş likidite riski açıklamaları için üç aşamalı gerçeğe uygun değer hiyerarşisini belirten ve Mart 2009'da yapılan değişiklikler ise 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla yürürlüktedir. Bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmiştir.

### Amaç

Finansal araçların işletmeler için olan önemi, söz konusu araçların yarattığı risklerin esası ve kapsamı ile işletmenin ortaya çıkan riskleri nasıl ele alacağı hususlarının değerlendirilmesine dair mali tablo kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla yapılacak dipnot açıklamalarının belirlenmesi.

### Özet

- Bu standart, finansal araçların işletmenin mali durumu ve performansı için olan önemine ilişkin bilgilerin dipnotlarda açıklanmasını gerektirir. Bu bilgiler aşağıdakileri kapsar:
  - finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerin sınıflandırılmasına ilişkin bilgiyi de içeren işletmenin finansal durumuna yönelik açıklamalar, gerçeğe uygun değer opsiyonunun kullanıldığı durumlara özel açıklamalar, yeniden sınıflandırmalar, finansal durum tablosu dışı bırakma, varlıkların rehin olarak verilmesi, saklı türev ve sözleşme şartlarının ihlallerine ilişkin açıklamalar,
  - muhasebeleştirilmiş gelir, giderler, kazançlar ve kayıplar ile faiz geliri ve gideri, ücret geliri ve değer düşüklüğü zararlarına ilişkin bilgileri de içeren, işletmenin dönem içindeki performansına ilişkin açıklamalar, ve
  - kullanılan muhasebe politikaları, finansal riske karşı korunma muhasebesi ve her bir sınıf finansal varlık ve finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine ilişkin bilgileri de içeren diğer açıklamalar.

- UFRS 7, finansal araçlardan kaynaklanan risklerin esas ve kapsamına ilişkin bilginin dipnotlarda açıklanmasını gerektirir.
  - maruz kalınan riskler ile bu risklerin nasıl ele alındığına dair bilgiyi kapsayan nitel açıklamalar, ve
  - maruz kalınan her bir kredi riski, likidite riski ve piyasa riskine (duyarlılık analizlerinin de dahil olduğu) dair ayrı ayrı yapılan nicel açıklamalar.

## Yorumlar

Yoktur.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### iGAAP 2009: Finansal Araçlar: UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 Standartlarının Açıklamaları

Mayıs 2009'da 5. basımı yapılmış olan bu yayının, söz konusu karışık standartların uygulanması konusunda açıklamalı örnekler ve yorumları içeren yol gösterici bir rehberdir. Bu konudaki bilgilere [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UFRS 8 Faaliyet Bölümleri

### Geçerlilik Tarihi

1 Ocak 2009 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerli olan bu standardın erken uygulanmasına da izin verilir. Bu standart, UMS 14 Bölüm Raporlaması standardına ilişkin açıklama gerekliliklerinin yerini almıştır.

UMS 14 standardında yer alan gerekliliklerin özeti için UFRS Cep Kitapçığı'nın önceki yayınlarına bakınız.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan ve bölüm varlıklarına ilişkin açıklama gerekliliklerini açıklayan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### Temel İlke

Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamalıdır.

### Özet

- UFRS 8, aşağıdaki özellikleri taşıyan bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına (ve bir işletmenin solo finansal tablolarına) uygulanır:
  - borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören; veya
  - finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında (konsolide) finansal tablolarını düzenleyen.
- Faaliyet bölümü, bir işletmenin:
  - hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği (aynı işletmenin diğer kısımları ile yapılan işlemlere ilişkin hasılat ve giderler de dahil olmak üzere) işletme faaliyetlerinde bulunan,
  - faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği; ve
  - hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir bölümdür.

- Hangi faaliyet bölümlerinin raporlanabilir olması gerektiğine dair rehberlik sağlar (genelde %10 sınırında).
- İşletmenin hasılatının en az %75'i raporlanabilir bölümlere dahil edilmelidir.
- UFRS 8, bölüm gelirini, bölüm giderini, bölüm sonucunu ve bölüm varlıkları ile borçlarını tanımlamaz. Ayrıca, bölüm bilgisinin işletmenin finansal tabloları için uygulanan muhasebe politikalarıyla uyumlu olarak düzenlenmesini gerektirmez.
- İşletmenin sadece bir tane raporlanabilir bölümü olsa bile şirket seviyesinde bazı açıklamalar gereklidir. Bu açıklamalar, her bir ürün ve hizmet veya ürün ve hizmet grubuyla ilgili bilgileri içerir.
- İşletmenin yapısına bakılmaksızın, hasılatların ve bazı duran varlıkların coğrafi bölüme göre analiz edilmesi ve ek zorunluluk olarak hasılat/varlıklarının tek tek yabancı ülke bazında (önemli ise) açıklanması bütün işletmelerden istenmektedir.
- Grup dışındaki büyük müşterilerle (işletme gelirinin %10 ya da daha fazlasını kapsayanlar) yapılan işlemler hakkındaki bilgilerin de açıklanması gerekir.

## Yorumlar

Yoktur.

## UFRS 9 Finansal Araçlar: Sınıflandırma ve Ölçüm (yalnızca bir bölümü kısmen tamamlanmıştır)

### Geçerlilik Tarihi

1 Ocak 2013 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde hazırlanacak mali tablolar için geçerli olan bu standardın erken uygulanmasına izin verilir. Bu standardın uygulanmaya başlandığı tarihte UMS 39'a ilişkin bazı açıklama gereklilikleri yürürlükten kalkacaktır.

### Amaç

Bu standardın bugüne kadar tamamlanan kısımları finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümleri ile ilgili bilgilere açıklık getirir. Bu standart tamamlandığında finansal araçların muhasebesine ilişkin kapsamlı bir standart olacaktır.

### Özet

- Mevcut durumda UMS 39'un kapsamına dahil olan ve muhasebeleştirilen finansal varlıklar, itfa edilmiş maliyeti ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
- Bir borçlanma aracı, (1) sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması ve (2) sözleşme hükümlerinin, sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması durumunda, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmamış olması koşuluyla, itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmelidir (aşağıya bakınız).
- Diğer tüm borçlanma araçları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak ölçülür.
- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmasına izin verilen borçlanma araçları için ( gerekli koşulların sağlanması durumunda) itfa edilmiş maliyet opsiyonuna bir alternatif olarak gerçeğe uygun değer opsiyonu da kullanılabilir.

## Özet

- Tüm özkaynağa dayalı finansal araçlar (örneğin: hisse senetleri) gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve değer kayıpları ve kazançları kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır. Alım-satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı finansal araçlar için, işletme geri dönüşü olmayan bir seçim yaparak, bu aracı başlangıçta gerçeğe uygun değer farkları kapsamlı gelirden sunulacak araç olarak tanımlayabilir. Bu durumda sadece temettü gelirleri kar veya zarara yansıtılır.
- Bu standardın kapsamındaki tüm türev araçları gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

## Yorumlar

Yoktur.

## UMS 1 (2007) Mali Tabloların Sunuluşu

### Geçerlilik Tarihi

1 Ocak 2009 tarihinde ya da bu tarihten sonra başlayan mali hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Standardın erken uygulanmasına izin verilir. Uygulama tarihi itibarıyla UMS 1 (2003) standardını yürürlükten kaldıracaktır.

UMS 1 (2003) standardında yer alan gerekliliklerin özeti için UFRS Cep Kitapçığı'nın önceki yayınlarına bakınız.

Tasfiye durumundan kaynaklanan yükümlülükler ve satılabilir finansal araçlar ile ilgili açıklamalara ilişkin Şubat 2008'de yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmelerden kaynaklanan ve türev araçlarının duran/dönen olarak sınıflandırılmasına ilişkin olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilir.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan ve dönüştürülebilir araçların cari/cari olmayan olarak sınıflandırılmasıyla ilgili olarak yaptığı değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### Amaç

Genel kullanım amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak mali tabloların genel kurallarının, yapıyla ilgili açıklamaların ve içerikle ilgili asgari koşulların özetlenmesi.

### Özet

- İşletmenin sürekliliği, sunum ve sınıflamada tutarlılık, muhasebenin tahakkuk esası ve önemlilik gibi, mali tabloların hazırlanmasında kullanılan temel ilkeleri belirtir.
- Başka bir UFRS tarafından izin verilen veya zorunlu tutulan durumlar haricinde aktif ve pasifler, gelir ve giderler netleştirilmez.
- Mali tablolarda ve dipnotlarda gösterilen tutarlar için karşılaştırmalı önceki dönem bilgileri sunulur.
- Mali tablolar genellikle yıllık olarak hazırlanır. Bir işletmenin raporlama dönemi tarihi değiştiğinde veya mali tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlaması durumunda, bu husus ile ilgili ilave açıklamaların yapılması gerekir.



- Tam kapsamlı mali tablolar seti aşağıdakileri içerir:
  - finansal durum tablosu,
  - kapsamlı gelir tablosu,
  - özkaynak değişim tablosu,
  - nakit akımların tablosu,
  - mali tablo dipnotları, ve
  - en erken karşılaştırılabilir dönemin başlangıcındaki finansal durum tablosu (yalnızca bir muhasebe politikasının geriye dönük olarak uygulanması ya da mali tablo kalemlerinin geriye dönük olarak düzeltildiği ya da yeniden sınıflandırıldığı durumlarda) . (Bu nedenle, bu sınırlı durumlarda genelde 3 tane finansal durum tablosu sunulur).
- İşletmeler solo mali tablolarında yukarıda kullanılan başlıklardan farklı mali tablo başlıklarını kullanabilirler.
- UMS 1 finansal durum tablosunda, kapsamlı gelir tablosunda ve özkaynak değişim tablosunda gösterilmesi gereken asgari kalemleri belirtir ve ilave edilmesi gerekebilecek kalemlerin saptanması konusunda yol gösterir. UMS 7’de kalemlerinin nakit akım tablosunda sunulmasıyla ilgili yol gösterici bilgilere yer verilir.
- Likidite sırasına göre sunumun daha güvenilir ve daha geçerli bilgi sağlamadığı sürece, finansal durum tablosunda varlık ve yükümlülükler için kısa ve uzun vade ayırımı yapılır.
- Mayıs 2008’de yapılan değişiklikler, UMS 39 standardı uyarınca alım-satım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan finansal araçların her zaman dönen varlık / yükümlülük olarak mali tablolarda sunumunun yapılmasına gerek olmadığını belirtir.

- Kapsamlı gelir tablosu her türlü gelir ve gider kalemini kapsar (örneğin; özkaynaktaki hissedarlar ile olan işlemlerden kaynaklanmayan değişiklikler). Bu kalemler (a) kar/zarar unsurlarını ve (b) diğer kapsamlı geliri (diğer UFRS'ler uyarınca kar/zarar içinde muhasebeleştirilmesi öngörülmeven veya izin verilmeyen gelir ve gider kalemleri) içerir. Bu kalemler;
  - ya kar/zarar için bir alt toplamı içeren tek bir kapsamlı gelir tablosunda, ya da
  - kar zarar unsurlarını gösteren tek bir gelir tablosunda ve kar/zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir unsurlarını gösteren kapsamlı bir gelir tablosunda sunulur.
  
- Giderlerin kar veya zarar içinde gösterimi, içeriğine göre ya da fonksiyonlarına göre yapılabilir. Fonksiyonlarına göre gösterilmesi durumunda, içeriğe göre yapılan özel açıklamalar dipnotlarda açıklanmalıdır.
  
- Özkaynak değişim tablosunda aşağıdakiler sunulur:
  - döneme ait toplam kapsamlı gelir ,
  - UMS 8 uyarınca gerçekleştirilen geriye dönük uygulama ya da geriye dönük düzeltmenin, her bir özkaynak unsuru üzerindeki etkileri,
  - hissedarlar ile olan işlemler, ve
  - her bir özkaynak unsuru için, her bir değişikliği ayrı olarak açıklayacak şekilde açılış ve kapanış bakiyelerinin mutabakatı.
  
- UMS 1 açıklanması gereken asgari dipnotları belirler. Bu dipnotlarda aşağıdaki bilgiler verilmelidir:
  - izlenen muhasebe ilkeleri,
  - mali tablolarda muhasebeleştirilen bakiyeler üzerinde önemli etkisi olan muhasebe politikalarının uygulanmasında şirket yönetiminin kararları, ve

- sermaye yapısı ve sermaye gerekliliklerine uygunluk.
- Nakit akım tablosu haricindeki örnek finansal tablolar, UMS 1'in ekinde sunulmuştur.

## Yorumlar

### SYKT 29, Kamuya açıklama - İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Bir işletme, önemli ekonomik ve sosyal olanaklara kamu erişimi sağlayan hizmet vermesi durumunda bazı açıklamalar yapar.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### UFRS'ye göre hazırlanan örnek mali tablolar

UFRS sunum ve açıklama kontrol listesi  
Mali tablolar ve UFRS'nin sunum ve açıklama gerekliliklerini belirtir. Bu yayına [www.iasplus.com/fs/fs.htm](http://www.iasplus.com/fs/fs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UMS 2 Stoklar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Stokların maliyetlerinin belirlenmesi ve gider kaydedilme esası da dahil olmak üzere muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesi.

### Özet

- Stoklar, tarihi maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin düşük olanı ile değerlenir.
- Maliyetler, satın alım maliyeti, üretim maliyeti (malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri) ve stokları bugünkü yerine ve durumuna getirmek için katlanılan diğer maliyetleri içerir, fakat kur farklarını içermez.
- Özel amaçlı üretilen ve bu sebeple piyasada kolaylıkla el değiştirmeyen stokların maliyeti bu stoklara ilişkin doğrudan ilişkilendirilebilen özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir.
- Piyasada rahatlıkla el değiştirebilen stoklar için, maliyet ya ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre belirlenir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanılmasına izin verilmez.

- Stoklar satıldığında kayıtlı değerleri, ilgili satış gelirlerinin kaydedildiği dönemde giderleştirilir.
- Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleştirilebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemde tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.

#### Yorumlar

Yoktur.

### UMS 7 Nakit Akımların Tablosu

#### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1994 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile kiralama amaçlı elde tutulan varlıkların satışından kaynaklanan nakit akımları ile ilgili olan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilir (UMS 16 standardına bakınız).

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan ve muhasebeleştirilmeyen varlıklara ilişkin harcamalarının sınıflandırılmasıyla ilgili olarak yapılan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

#### Amaç

Bir işletmenin nakit ve nakit benzeri kalemlerindeki değişimlerin, işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre sınıflanarak, bir dönem boyunca oluşan nakit giriş ve çıkışların nakit akım tablosunda sunulması.

#### Özet

- Nakit akım tablosu, nakit ve nakit benzeri kalemlerin bir dönemdeki değişimini analiz eder.
- Nakit benzeri kalemler kısa vadeli (elde edildiği tarihte vadesi 3 aydan az olan) ve değerinde önemli bir değişiklik olmadan nakde çevrilebilen varlıklardır. Nakit benzeri kalemler, genelde hisse senedi yatırımlarını içermezler.

- İşletmenin, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları ayrı ayrı gösterilir.
- İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akımı ya doğrudan (tavsiye edilen yöntem) veya dolaylı yöntemlerden birisi kullanılarak gösterilir.
- Vergi ile ilgili nakit akımları, finansman veya yatırım faaliyetlerinden kaynaklandığı kesin olmadığı sürece işletme faaliyetleriyle ilgili nakit hareketi olarak sınıflandırılır.
- Yabancı para cinsinden yapılan işlemler ve yabancı bir ülkede yerleşik iştiraklerin nakit akımları, nakit akımının gerçekleştiği tarihteki kurlar kullanılarak raporlama yapılan para birimine çevrilir.
- İştiraklerin ya da diğer işletmelerin kontrolünü ele alma ya da kaybetme ile ilgili nakit akımları ayrı olarak gösterilmeli ve yatırım faaliyetleri içinde sınıflandırılmalıdır. Bu konuya ilişkin ilave dipnotlar verilmelidir.
- Nakit kullanımı gerektirmeyen yatırım ve finansman faaliyetleri nakit akım tablosuna dahil edilmez, fakat ayrıca dipnotlarda gösterilir.
- Nisan 2009 tarihinde yapılan değişiklikler, yalnızca finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen varlıklara ilişkin harcamaların yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılabileceğini belirtir.
- Örnek nakit akım tablosu bu standardın ekinde yer almaktadır.

**Yorumlar**

Yoktur.

## UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Muhasebe politikalarının seçimi ve değiştirilmesi ile ilgili kriterleri ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve hatalara ilişkin muhasebe uygulamalarını ve sunumunu belirler.

### Özet

- Muhasebe politikalarının seçimi için hiyerarşi:
  - UMSK standartları ve yorumları ile UMSK uygulama rehberleri;

- doğrudan uygulanabilir bir UFRS'nin olmadığı durumlarda, UFRS'deki benzer ve ilgili konulara değinen standartlara ve yorumlara; Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve kapsamındaki tanımlara, kayda alım kriterlerine, varlık ve yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin değerlendirme kavramlarına bakılır; ve
  - yönetim ayrıca muhasebe standartlarını geliştirmek için benzer kavramsal yapıyı kullanan diğer standart koyucuların en son bildirimlerini, diğer muhasebe literatürlerini ve kabul edilmiş sanayi uygulamalarını da dikkate alabilir.
- Muhasebe politikaları benzer işlemlere tutarlı olarak uygulanır.
  - Bir muhasebe politikası değişikliği ancak, bir UFRS tarafından gerekli görülmesi veya değişikliğin daha anlamlı ve güvenilir bir bilgi vermesi durumunda yapılır.
  - Bir UFRS tarafından değişikliği öngörülen muhasebe politikasında o bildirimde geçiş sürecine ilişkin hükümleri izlenir. İzlenecek yol belirtilmemişse veya değişikliğin isteğe bağlı olduğu durumlarda yeni muhasebe politikaları, önceki dönemler yeniden düzeltilerek geriye dönük olarak uygulanır. Eğer geriye dönük düzeltme mümkün değilse yeni politika mümkün olan en erken dönem itibarıyla ileriye yönelik olarak uygulanır.
  - Muhasebe tahminlerinde değişiklikler, (bir varlığın kullanım süresindeki değişiklik gibi) cari yılda, veya gelecek yıllarda veya her ikisinde (yeniden düzeltme yapılmadan) muhasebeleştirilir.
  - Tüm hatalar, önceki dönemlerin karşılaştırmalı tutarlarının yeniden düzenlenmesiyle düzeltilmelidir. Hatanın sunulan en eski dönemden önce ortaya çıktığı durumlarda ise, söz konusu hatalar açıkış finansal durum tablosunun düzenlenmesi suretiyle düzeltilmelidir.

## Yorumlar

Yoktur.

## UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. UMS 1 (2007) uyarınca değiştirilen başlık, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

### Amaç

Bu standardın amacı;

- Raporlama döneminin bitiminden sonra gerçekleşen olaylar ile ilgili olarak işletmenin ne zaman mali tablolarını düzeltmesi gerektiğinin; ve
- Mali tabloların yayımlanmak için onaylandığı tarih, ve raporlama dönemi bitiminden sonra gerçekleşen olaylar ile ilgili açıklamaların belirlenmesidir.

### Özet

- Raporlama dönemi bitiminden sonra ortaya çıkan hususlar, raporlama döneminin sonu ile mali tabloların yayınlanmak için onaylandığı tarih arasında olumlu veya olumsuz olarak ortaya çıkan hususlardır.
- Düzeltme gerektiren hususlar: Raporlama döneminin sonu itibarıyla mevcut olduğu kanıtlanan hususlara ilişkin mali tabloların düzeltilmesi gereklidir (örnek: raporlama döneminin bitiminden sonra sonuçlanan, şirketin taraf olduğu davalar).
- Düzeltme gerektirmeyen hususlar: İlgili olayların raporlama dönemi sonrasında ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır ve mali tabloların düzeltilmesini gerektirmez. (örnek: yıl sonundan sonra iştiraklerin piyasa değerlerinde ortaya çıkan düşüşler raporlama dönemi sonundaki değerlerini değiştirmez). Bu tür olayların niteliği ve etkileri mali tablolarda açıklanır.
- Temettü dağıtımının raporlama dönemi sonrasında açıklanması veya yapılması, raporlama dönemi sonu itibarı ile bir yükümlülüğün kaydedilmesini gerektirmez, ancak dipnotlarda gösterilmesi gereklidir.

- Raporlama dönemi bitiminden sonra ortaya çıkan hususlar, raporlama döneminin sonu ile mali tabloların yayınlanmak için onaylandığı tarih arasında olumlu veya olumsuz olarak ortaya çıkan hususlardır.
- İşletme mali tabloların yayınlanmak üzere onaylandığı tarihi açıklamalıdır.

**Yorumlar**

Yoktur.

## UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1995 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin, projeyi gerçekleştiren işletmenin (müteahhit firma) kayıtlarında nasıl muhasebeleştirileceğinin tanımlanması.

### Özet

- Sözleşme geliri, ön sözleşmede belirlenen tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapılması sırasında ortaya çıkan, gelir artışı sağlayabilecek sapmaları ve tutarı güvenilir bir şekilde hesaplanabilen ek hakedişler ile teşvik ödemelerini kapsar.
- Sözleşme maliyeti, doğrudan sözleşmeye ilişkin olan harcamaları, genel sözleşme faaliyetlerinden projeye dağıtılabilecek makul giderleri ve sözleşme hükümlerine göre müşteri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek diğer masrafları içerir.
- İnşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa sözleşme ile ilgili gelir ve giderin projenin tamamlanma oranına göre kayıtlara alınması gerekir.
- Proje sonuçları güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyor ise muhasebe kayıtlarına herhangi bir kar dahil edilmez. Bunun yerine, sözleşme gelirleri yalnızca sözleşme maliyetlerinin karşılanabileceği oranda kayda alınır ve inşaat maliyetleri gerçekleştiği dönemlerde gider yazılır.
- Toplam sözleşme maliyetinin projeden elde edilecek olan geliri aşması olasılığı varsa, tahmin edilen proje zararının tümü cari dönemde kayıtlara alınır.



## Yorumlar

UFRYK 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları'nın özeti için UMS 18 standardına bakınız.

## UMS 12 Gelir Vergileri

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1998 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. 2000 yılında yapılan bazı değişiklikler ise 1 Ocak 2001 sonrası mali tabloları için geçerlidir.

### Amaç

Kurum kazançları üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesi.

Aşağıda belirtilen konularla ilgili olarak, cari ve gelecek dönemlerde ortaya çıkması olası vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkeleri ortaya koyar ve yol gösterir:

- bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıklarının (yükümlülüklerinin) gelecek dönemlerde tahsil edilmesi (ödenmesi),
- cari dönemde gerçekleşen işlemlerin ve diğer olayların işletmenin mali tablolarında muhasebeleştirilmesi.

### Özet

- Vergi varlıkları ve yükümlülükleri cari ve önceki dönem vergileri için kayda alınmalı ve ilgili dönemde geçerli vergi oranları kullanılarak hesaplanmalıdır.
- Geçici farklar, varlıkların ya da borçların defter değeri ile vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklardır.
- Gelecek dönemlerde vergiye konu olacak zamanlama farkları nedeniyle ortaya çıkması muhtemel ertelenmiş vergi yükümlülükleri mali tablolarda yer alır. Bu duruma ilişkin 3 istisna söz konusudur:
  - şerefiyenin ilk defa kayıtlara alınmasından kaynaklanan ertelenmiş vergi yükümlülüğü;
  - işletme birleşmeleri dışında, ilk defa mali tablolara alınan ve işlem sırasında ne ticari karı ne de mali karı etkileyen varlık ve yükümlülükler; ve

- yatırımcı şirketin bağlı ortaklık, şube ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki geçici farklar, yatırımcının söz konusu iştirakin kar dağıtımının zamanını kontrol etmesi ve zamanlama farklarının geri dönüşünün olmayacağı durumlarda ertelenmiş vergi kapsamına dahil edilmez.
- Ertelenmiş vergi varlığı indirilebilir geçici farklar, devreden vergi zararları ve kullanılmamış vergi indirimleri üzerinden, vergiye tabi karın indirilebilir geçici farklardan yararlanılmasının olası olduğu zaman kayda alınır. Kayda alınmayacak istisnai durumlar aşağıdaki gibidir:
  - varlıkların veya yükümlülüklerin ilk defa mali tablolara kayıt edilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları kayıtlara alınmaz (işletme birleşmesi yoluyla elde edilenler dışında), bunlar ne muhasebe karını ne de vergiye tabi karı etkilemez; ve
  - bağlı ortaklık, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarla ilişkilendirilen indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan varlıklar, sadece ileriki dönemlerde geçici farklardan faydalanılmasının mümkün olması vergilenebilir karın bu geçici farkın kullanılabilmesi için yeterli olması durumunda muhasebeleştirilir.
- Ertelenmiş vergi varlıkları veya borçları raporlama döneminin sonu itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların gelire dönüştüğü veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle hesaplanır.
- Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü iskonto edilmez.
- Cari ve ertelenmiş gelirler, aşağıda belirtilen durumların dışında, gelir ya da gider olarak kar zarar içinde muhasebeleştirilirler.

- verginin, kar/zarar dışında muhasebeleştirilen bir işlem veya olaydan kaynaklanması durumunda (ister diğer kapsamlı gelir ya da doğrudan özkaynak içinde)
- verginin işletme birleşmesinden kaynaklanması durumunda
- Ertelenmiş vergi, finansal durum tablosunda uzun vadeli varlıklar veya yükümlülükler içinde sınıflanır.

## Yorumlar

### **SYKT 21 Gelir Vergisi - Yeniden Değerlenen ve Amortismanına Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı:**

Amortismanına tabi olmayan bir varlığın yeniden değerlemesi nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünün hesaplanmasında, söz konusu varlığın kullanımından ziyade ilgili varlığın satışı sonucunda ortaya çıkacak vergisel sonuçların dikkate alınması gereklidir.

### **SYKT 25 Gelir Vergisi - Bir İşletmenin Veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler:**

Vergi statüsündeki cari ve ertelenmiş vergi sonuçlarındaki değişiklikler, bu sonuçlar kar/zarar dışında muhasebeleştirilen olaylar ile ilgili olmadıkça, dönem kar/zararına dahil edilmelidir.

## UMS 16 Maddi Duran Varlıklar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile kiralama amaçlı elde tutulan varlıkların satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve geri kazanılabilir tutar tanımı ile ilgili olan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilmektedir.

### Amaç

Maddi duran varlıkların ilk defa mali tablolarda kayda alınması ve takip eden dönemlerde muhasebeleştirme ilkelerinin belirlenmesi.

### Özet

- Sabit kıymet kalemlerinin işletme kayıtlarında varlık olarak yer alabilmeleri için gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik fayda sağlayacak olması ve maliyet değerlerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi gerekmektedir.
- Maddi duran varlıklar ilk defa kayıtlara maliyet değerleri üzerinden alınır ve maliyete varlığın kullanım amacına hazır hale getirilmesi için gereken tüm giderler dahil edilir. Ödemenin ertelendiği durumlarda faiz gideri kaydedilir.
- UMS 16, sonraki dönemler için aşağıdaki muhasebe modellerinin seçimine izin verir:
  - maliyet modeli: varlığın maliyet değerinden birikmiş amortisman ve değer azalışlarının düşülmesidir.
  - yeniden değerlendirme modeli: sabit kıymetin yeniden değerlendirilmiş tutarından gösterilmesidir. Yeniden değerlendirilmiş tutar değerlendirme tarihinde, sabit kıymetin gerçeğe uygun değerinden sonraki dönemde birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararının indirilmesiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerleme modelinde, yeniden değerleme düzenli olarak yapılmalıdır. Aynı varlık sınıfındaki bütün kalemler yeniden değerlenmelidir.

- Yeniden değerleme sonucunda ortaya çıkan değerleme artışları doğrudan özkaynakta yer alır.
- Yeniden değerleme azalışları öncellikle özkaynaktaki yeniden değerleme fonundan mahsup edilir, kalan fazlalık ise kar/zarara kayıt edilir.
- Yeniden değerlenmiş varlık elden çıkartıldığında, özkaynaktaki yeniden değerleme tutarı özkaynakta kalır ve kar/zararda sınıflanmaz.
- Bir sabit kıymetin farklı faydalı ömre sahip parçaları ayrı olarak amortisman tabi tutulur.
- Amortisman sistematik olarak varlığın kullanma süresi üzerinden kayda alınır. Amortisman modeli, sabit kıymetin sağladığı faydanın tüketimini yansıtmalıdır. Kalıntı değer, her dönem sonunda gözden geçirilmelidir ve işletmenin varlığın yararlı ömrünün sona ermesi durumunda alabileceği tutara eşit olmalıdır. Varlıkların yararlı ömürleri de yıllık olarak gözden geçirilir. Maddi duran varlık kaleminin (rneğin; bir uçak) işletimi sonucu düzenli ve kapsamlı bir bakımın gerekli olduğu durumlarda yapılan her bakımın maliyeti, kayda alım kriterlerini karşıladığı sürece, varlığın defter değerine yenileme maliyeti olarak eklenir.
- Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü UMS 36'ya göre hesaplanır.
- Maddi duran varlıkların takasında, alınan ya da verilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir Şekilde ölçülememesi veya işlemin ticari içerikten yoksun olması durumları dışında, bütün maddi duran varlık takasları gerçeğe uygun değerden hesaplanır (benzer kalemlerin takası da dahil).

- Mayıs 2008 tarihinde yapılan değişikliklere göre genellikle önceden kiralama amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi varlıkların satış işlemleriyle uğraşan işletmelerin bu tür varlıklarını kiralama dönemi sona erdiğinde defter değeriyle stoklarına transfer etmesi gerekmektedir. Bu varlıkların satışından elde edilen gelirlerin ise UMS 18 standardı uyarınca gelir olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir.
- Bu tür varlıkların üretimi ya da elde edinimi ile ilgili yapılan nakit ödemeler ve bu varlıkların kiralanması ya da satışından elde edilen tahsilatlar işletme faaliyetlerine dahil edilir.

## Yorumlar

UFRYK 18 Müşterilerden Varlık Transferleri 'nin özeti için UMS 18 standardına bakınız.

## UMS 17 Finansal Kiralamalar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan değişiklikler uyarınca arazi kiralaması işlemleri ile ilgili açıklamalar, kiralama sınıflandırması ile ilgili genel açıklamalarla tutarlı olması açısından yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre, arazi kiralaması ile ilgili işlemler bu standartta belirtilen kurallar çerçevesinde finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Bu değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### Amaç

Kiraya veren ve kiralayan taraflar için finansal kiralama ve faaliyet kiralaması sözleşmeleri için uygun olan muhasebe politikalarının ve açıklamaların tanımlanması.

### Özet

- Mülkiyete ait risk ve faydanın önemli bir kısmının kiracıya ait olduğu kiralama işlemi, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Örneğin;
  - kiralama süresi, varlığın ömrünün büyük bir kısmını kapsar; ve/veya
  - kira ödemelerinin bugünkü değeri varlığın gerçeğe uygun değerinin önemli bir kısmına eşittir.

- Yukarıdaki tanım dışında kalan tüm kiralama sözleşmeleri faaliyet kiralaması sözleşmeleri sınıfına girer.
- Arazi ve binanın birlikte kiralamasında, arazi ve bina unsurları ayrılmalıdır. Ancak, kiracı söz konusu arazi ve binayı UMS 40 standardına göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmış ve gerçeğe uygun değer modelini uygulamış ise bu durumda arazi ve bina unsurlarının ayrı olarak hesaplanması gerekli değildir.
- Kiracının Kayıtlarında Finansal Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi:
  - varlık ve yükümlülükler asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri ve kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerinin düşük olanı ile gösterilir.
  - mülkiyet hakkına sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı amortisman yöntemine tabi tutulur; ve
  - sözleşme kapsamında yapılan kira ödemeleri faiz ve ana para ödemeleri olarak ayrılır.
- Kiraya Veren Kayıtlarında Finansal Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi
  - kiraya verilen varlığa yapılan net yatırım tutarı kadar bir finansal kiralama alacağı kaydedilir;
  - finansman geliri kiraya verenin net yatırımı üzerinden geri ödeme süresince sabit bir getiri oranı hesaplanmak suretiyle kaydedilir, ve
  - üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, satış, kar veya zararlarını kesin satışlarında uyguladıkları yöntem çerçevesinde muhasebeleştirir.
- Kiracının Kayıtlarında Faaliyet Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi:
  - Kira ödemeleri sözleşme süresince eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gider olarak kaydedilir.

- Kiraya Verenin Kayıtlarında Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi:
  - kiraya verilmek üzere alınan maddi duran - varlıklar niteliklerine göre kiraya verenin finansal durum tablosunda yer alır ve kiraya verenin benzer varlıkları için uyguladığı itfa politikasına göre itfaya tabi tutulur.
  - kira geliri, daha uygun bir yöntem olmadıkça - kira süresinde eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gelir olarak kaydedilir.
- Kiraya veren, ilk başlangıç maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekleyerek, kiralama dönemi üzerine yayar (ilk dönemde giderleştirmeye izin verilmez).
- Bu standart ayrıca, satılarak geri kiralanan maddi duran varlıkların kiralama anlaşmasının esasına göre faaliyet veya finansal kiralama olarak muhasebeleştirilmesini öngörür.

## Yorumlar

### **SYKT 15 Faaliyet Kiralamaları -Teşvikler:**

Kiralama ile ilgili teşvikler (kira ödemesi yapılmayan süre gibi) kiralanan varlığın kullanımından kaynaklanan faydanın bir parçası olarak değerlendirilir. Kiralama süresi boyunca, kiracı taraf kira giderlerinden, kiralayan taraf ise kira gelirlerinden söz konusu teşvik tutarlarını indirmelidir.

### **SYKT 27, Kiralamanın Özün Önceliğine Göre Değerlendirilmesi**

Bir kiralama işleminin yasal yapısı ardı sıra takip eden işlemler sonucu oluşuyorsa, bu bütünü oluşturan tüm işlemler tek bir işlem gibi muhasebeleştirilmelidir.

### **UFRYK 4, Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi**

UFRYK 4, yasal olarak kiralama formunda olmayan fakat bir varlığı kontrol etme hakkını belli bir ödeme veya ödemeler serisi karşılığında devreden anlaşmalara değinmektedir. Aşağıda belirtilen kriterleri karşılayan ya da kapsayan bir sözleşme, hem kiracı hem de kiraya veren açısından UMS 17'ye göre muhasebeleştirilmesi gereken bir kiralamayı ifade eder:

- anlaşmanın gerçekleşmesi özel bir varlığa bağlıdır (açıkça ya da zımnen sözleşme kapsamında belirtilen), ve



- anlaşma söz konusu varlığın kullanımının kontrol hakkını devreder. UFRYK 4, böyle bir durumun ne zaman oluştuğu konusunda daha fazla bilgi sağlar.

## UMS 18 Hasılat

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1995 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan değişiklikler ile, bir işletmenin acente mi yoksa temsil edilen bir şirket konumunda mı olduğunun belirlenmesi ile ilgili olarak ekler bölümüne ilave bilgiler eklenmiştir.

### Amaç

Malların satışı, hizmet sağlanması ve isim hakları, faiz ve temettülerden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesi.

### Özet

- Hasılat, tahsil edilen veya tahsil edilecek alacakların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.
  - Hasılat, gelirin işletmeye ekonomik fayda sağlayacağı muhtemel olması durumunda ve gelir tutarının güvenilir olarak tahmin edilebildiği ve aşağıda belirtilen şartların karşılandığı durumlarda muhasebeleştirilir:
  - mal satışlarında, satışa konu varlığa ilişkin risk ve faydaların satın alana ait olduğu, yani satıcının varlık üzerindeki kontrolünün ortadan kalktığı, ve satışa ilişkin maliyet tutarının güvenilir bir şekilde belirlenebildiği durumlarda kayda alınır;
  - hizmet sağlanmasında, hizmetin tamamlanma derecesi dikkate alınır.
  - faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri.
    - Faiz - UMS 39'a göre etkin faiz yöntemi kullanılarak.
    - İsim hakkı - sözleşme hükümlerine göre tahakkuk esasına göre.
    - Temettü gelirleri - ortakların kar paylarını tahsil etme hakları ortaya çıktığında kayıtlara alınır.
- Bir işlemin ayrıştırılabilir kısımları varsa (örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası hizmet tutarını da içeriyorsa), muhasebeleştirme kriterleri her bir unsura ayrı olarak uygulanır.

**SYKT 31, Gelir - Reklamcılık Hizmetleri İçeren Barter (Takas) İşlemleri**

Barter işlemlerinden oluşan reklamcılık hizmetlerine ilişkin gelir, sadece barter olmayan işlemlerden önemli bir miktarda gelir sağlanması durumunda kayda alınır.

**UFRYK 13 Müşteri Bağlılık Programları (1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerlidir.)**

Satış işleminin bir parçası olarak müşterilere verilen ödül puanlar satış işleminin tanımlanabilir ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir. Bu işlemler ile ilgili tahsil edilen veya edilecek tutarlar da ödül puanlar ve satışın diğer unsurları arasında bölüştürülür.

**UFRYK 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları (1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir)**

Gayrimenkul inşaat anlaşması, müşterinin inşaat başlamadan önce gayrimenkulün tasarımındaki büyük yapısal elemanları belirlemesi ve/veya inşaat devam ederken büyük yapısal değişimleri belirlemesi durumunda UMS 11'in kapsamına giren bir inşaat sözleşmesidir. Bu kriterin karşılanmadığı durumlarda, hasılat UMS 18 standardına göre muhasebeleştirilmemelidir.

Bu yorum, işletmenin UMS 18 uyarınca hizmet sağlayıp, sağlamadığının ya da mal satışı yapıp, yapmadığının belirlenmesi konusunda detaylı bilgiler vermektedir.

**UFRYK 18 Müşterilerden Varlık Transferleri (1 Temmuz 2009 tarihindeki ya da bu tarih sonrasındaki transferler için geçerlidir)**

Bu yorum, müşterinin bir ağa bağlanması veya mal ya da hizmet kaynağına sürekli olarak erişiminin sağlanması amacıyla kullanılacak olan maddi duran varlıkların müşteriden transferini konu alan anlaşmaları ele alır.

Bu yorum transfer edilen bu tür varlıkların mali tablolarda muhasebeleştirilmesinin zorunlu olduğu durumlar ile ilgili açıklayıcı bilgiler sağlar. Muhasebeleştirme işleminin uygun olduğu durumlarda, varlığın tahmini maliyeti varlığın transfer tarihindeki gerçeğe uygun değerine eşittir.

Bu yorum ayrıca varlık transferinden kaynaklanan gelirlerin tahakkuk şekilleri ile ilgili yol gösterici açıklamalara yer verir.

## UMS 19 Personele Sağlanan Faydalar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1999 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Daha sonradan güncellenen kısımlar 1 Ocak 2001 tarihi ile 1 Ocak 2006 tarihi arasındaki çeşitli dönemler için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile plan yönetim maliyetleri, "vadesi gelen" ifadesinin değiştirilmesi ve koşullu yükümlülüklerle ilişkin açıklamalar ile ilgili olan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilmektedir. Azaltmalar ve negatif geçmiş hizmet maliyetleri ile ilgili değişiklikler ise 1 Ocak 2009 tarihinde ya da bu tarih sonrasında oluşan faydalarda yapılan değişiklikler için geçerlidir.

### Amaç

Personele sağlanan kısa vadeli faydalar (maaşlar, yıllık izin, hastalık izni, kar paylaşımı, ikramiyeler, ve maddi olmayan faydalar); emeklilik; hizmet sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı; diğer uzun vadeli faydalar (uzun süreli işten ayrılmalar, sakatlık, ertelenmiş ödemeler ve uzun vadeli kar paylaşımı ve ikramiyeler) ve kıdem tazminatı ile ilgili muhasebe politikalarının ve ilgili açıklamaların belirlenmesi.

### Özet

- Bu standart, personele sağlanan faydalarla ilgili maliyetin, ödemelerin yapıldığı veya personel hesaplarına yansıtıldığı zaman değil, işletmenin personelden hizmet aldığı dönemde muhasebeleştirilmesinin gerekliliğini vurgular.
- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (12 ay içinde ödenecek olanlar) çalışanın hizmet verdiği süre içinde giderleştirilir. Ödenmeyen fayda yükümlülüğü iskonto edilmemiş tutarlar üzerinden ölçülür.
- İşletmenin kar paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin ödemeleri, yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğün bulunması ve maliyetin güvenilir bir şekilde hesaplanabildiği durumlarda muhasebeleştirilir.
- Hizmet sonrası sosyal yardım planları (emeklilik ve tıbbi hizmet yardımı gibi) ya tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır.

- Tanımlanmış katkı planlarında giderler, katkının ödeneceği dönem içinde kayda alınır.
- Tanımlanmış fayda planları kapsamında yükümlülük, finansal durum tablosunda aşağıda belirtilenlerin netine eşit olarak kayda alınır:
  - tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (cari veya daha önceki dönemlerde sunulan hizmetlerden kaynaklanan bir taahhüdü kapamak için gereken geleceğe ait beklenen ödemelerin bugünkü değeri);
  - ertelenmiş aktüeryal kazançlar ve zararlar ve ertelenmiş geçmiş hizmet maliyeti; ve
  - raporlama dönemi sonunda plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri.
- Aktüeryal kazanç ve zararlar
  - a) doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilebilir;
  - b) belirli bir sınıra kadar ertelenerek, artan fazlalık koridor yaklaşımı uyarınca itfa edilerek, kar veya zararda muhasebeleştirilir; veya
  - c) doğrudan diğer kapsamlı gelir içinde muhasebeleştirilebilir.
- Emeklilik fonu varlıkları, çalışanlara sağlanan uzun vadeli fayda fonu ve özellikli sigorta sözleşmelerini içerir.
- Grup planlarında, mevcut maliyetin tahsisine ilişkin sözleşmeye bağlı olan veya belirlenmiş bir politikanın olmaması durumunda net maliyet yasal olarak katkı sağlayan kuruluş durumunda bulunan işletmenin bireysel mali tablolarında muhasebeleştirilir.
- Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar, tanımlanmış fayda planları kapsamındaki hizmet sonrası sosyal yardımlar ile aynı şekilde muhasebeleştirilir ve hesaplanır. Ancak, tanımlanmış fayda planlarının aksine, aktüeryal kazanç veya kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri doğrudan kar veya zararda muhasebeleştirilir.

- İşten çıkarma tazminatları, işletmenin bir ya da birden fazla çalışanını normal emeklilik tarihinden önce ya da çalışanın kendi isteği ile işten ayrılmasını teşvik etmek adına yapılan bir teklifin sonucu olarak işten çıkarma taahhüdü altına girdikten sonra muhasebeleştirilir.

## Yorumlar

### **UFRYK 14 UMS 19 – Tanımlanmış Fayda Planı Varlıklarındaki Limitler, Asgari Fonlama Zorunlulukları ve Aralarındaki Bağlantı**

UFRYK 14 aşağıda belirtilen durumlarda yol gösterici bilgiler sağlar:

- UMS 19'un 58. paragrafı uyarınca gelecekteki katkılara ilişkin iadeler ya da indirimlerin mümkün olduğu durumlarda,
- Asgari fonlama zorunluluklarının gelecekteki katkılardan yapılabilecek indirimleri ne şekilde etkilediği, ve
- Asgari fonlama zorunluluğunun bir yükümlülüğe sebebiyet verdiği durumlarda.
- UFRYK 14 yorumu, asgari fonlama gerekliliği olan bir işletmenin bu gereklilikleri karşılamak için peşin katkı ödemesi yaptığı durumlara açıklık getirmek amacıyla Kasım 2009 tarihinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikler, bu tür peşin ödemelerin getireceği faydaların varlık olarak muhasebeleştirilmesine izin verir.

## UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1984 veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Devlet tarafından işletmelere verilen teşviklerin ve benzeri yardımların muhasebeleştirilmesi ve açıklayıcı dipnotların hazırlanması.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere İlişkin Yapılan İyileştirmeler ile borçlanma maliyet unsurları ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihinde ya da bu tarihten sonra alınan krediler için geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilmektedir.

### Özet

- Devlet teşvikleri yalnızca işletmenin bahsi geçen teşvikin şartlarını yerine getirebileceğine ve teşvikin elde edilebileceğine dair makul bir güvencenin oluşması halinde kayıtlara yansıtılabilir. Parasal olmayan teşvikler ise genellikle gerçeğe uygun değerleri ile kayda alınır, ancak nominal değerleri ile kayda da izin verilir.

### Özet

- Devlet teşvikleri, karşılanması amaçlanan maliyetler ile ilişkilendirilerek ilgili dönem boyunca kar veya zararda muhasebeleştirilir.
- Teşvik ile oluşan gelir, gelir kalemi olarak veya teşvike konu olan giderin raporlanmasında bir indirim kalemi olarak gösterilir.
- Varlıklarla ilişkili olan teşvikler, finansal durum tablosunun pasifinde ertelenen gelirler olarak gösterilir ya da teşvike konu olan varlığın kayıtlı değerinin belirlenmesinde bir indirim kalemi olarak dikkate alınır.
- Teşviklerin geri ödenmesi durumu, muhasebe tahminlerinde ortaya çıkan bir değişiklik olarak değerlendirilir. Varlıklara ve gelire bağlı olarak elde edilen teşvikler için farklı uygulamalar söz konusudur.

- Mayıs 2008 tarihinde yapılan değişiklikler, piyasadan daha düşük faiz oranına sahip devlet kredilerine ilişkin faydaların devlet teşviki olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir ve bu teşvik kredinin UMS 39 uyarınca belirlenen başlangıç defter değeri ile alınan fayda arasındaki fark olarak muhasebeleştirilir.

## Yorumlar

### SYKT 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri İle Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar:

Belirli bir bölgede veya sektörde faaliyet gösteren işletmeleri teşvik etmek ve işletme faaliyetlerini uzun vadede desteklemek amacıyla yapılan devlet yardımları UMS 20 standardı kapsamında değerlendirilmelidir.

## UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Bir işletmenin yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetleriyle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesi.

### Özet

- İlk olarak, raporlama yapan işletmenin geçerli (fonksiyonel) para birimi belirlenir (geçerli para birimi, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir).
- Daha sonra, bütün yabancı para birimleri işletmenin geçerli para birimine çevrilir:
  - İşlemler, işlemin gerçekleştiği tarihte, mali tablolarda ilk kayda alım ve ölçüm için kullanılan işlem tarihi döviz kuru kullanılarak, muhasebeleştirilir,
  - müteakip raporlama dönemi sonunda:
    - tarihi maliyet üzerinden taşınan parasal olmayan kalemler için işlem tarihi döviz kuru kullanılır,

- parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak yeniden çevrilir, ve
- gerçeğe uygun değer ile izlenen parasal olmayan kalemler için değerlendirme tarihindeki döviz kuru kullanılır.
- Parasal kalemlerin ödenmesi sonucu ortaya çıkan ve parasal kalemlerin ilk kayda alım kurundan farklı bir kur ile çeviriminden kaynaklanan kur farkları, bir istisna dışında kar veya zarara dahil edilir. Raporlama yapan işletmenin yurtdışı faaliyetlerindeki net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, yurtdışı faaliyetleri içeren konsolide mali tablolarda kapsamlı gelir içinde ayrı bir unsur olarak muhasebeleştirilir. Bu tür kur farkları net yatırımın elden çıkmasıyla özkaynaktan çıkartılarak kar/zarara yeniden sınıflandırılır.
- Geçerli para biriminin yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmadığı durumlarda işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumu, mali tabloda kullanılan farklı bir sunum para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:
  - sunulan finansal durum tablosundaki varlık ve borçlar, (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) finansal durum tablosundaki kapanış kuru ile çevrilir;
  - sunulan tüm dönemlerdeki gelir ve giderler (karşılaştırmalı rakamlar dahil olmak üzere) işlem tarihindeki döviz kurları ile çevrilir; ve
  - oluşan bütün kur farkları diğer kapsamlı gelirin ayrı bir kalemi olarak muhasebeleştirilir.
- Bu standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu ekonominin para birimi olan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve mali durumunu sunum para birimine çevirmek için özel kuralları açıklar.



## Yorumlar

### SYKT 7 Euro İle İlgili Uygulamalar:

Euro'nun ilk defa sunulduğu ve yeni AB üyelerinin Avrupa Bölgesine katıldığı zaman, UMS 21'in nasıl uygulanacağını açıklar.

UFRYK 16 Yurtdışındaki Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması standardının özeti için UMS 39 standardına bakınız.

## UMS 23 (2007) Borçlanma Maliyetleri

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2009 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olup, erken uygulanmasına izin verilmektedir. Uygulama tarihinden itibaren UMS 23 standardının yerine kullanılacaktır.

UMS 23 standardının önceki versiyonunun gerekliliklerinin özeti için UFRS Cep Kitapçığı'nın önceki yayınlarına bakınız. En önemli fark; oluşan tüm borçlanma maliyetlerinin giderleştirilmesine izin verilmesidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere İlişkin Yapılan İyileştirmeler ile borçlanma maliyet unsurları ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihinde ya da bu tarihten sonra alınan krediler için geçerli olup, bu standardın erken uygulanmasına izin verilmektedir.

### Amaç

Borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının belirlenmesi.

### Özet

- Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ancak söz konusu varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlamalarının muhtemel olması ve ilgili borçlanma maliyetlerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi koşuluyla ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bu şartları yerine getirmeyen tüm borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilir.

- Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilebileceği özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satılmaya hazır hale gelmesi uzun bir süre alan varlıklardır. Buna örnek olarak; üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve bazı stoklar verilebilir.
- Bir işletme özellikli bir varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.
- Genel amaçlı olarak alınan kredilerin aktifleştirme yapılabilecek varlık edinimi finansmanında kullanılması durumunda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarını belirlemek için dönem içinde kullanılan kredilerle ilgili borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması üzerinden bir aktifleştirme oranı hesaplanır ve bu oran aktifleştirilebilecek finansman giderlerinin belirlenmesinde kullanılır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

#### Yorumlar

Yoktur.

## UMS 24 İlişkili Taraf İşlemleri

#### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2011 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Uygulanmaya başlandığı tarihten itibaren UMS 24'ün önceki versiyonunun yerine kullanılacaktır.

Bir önceki standartta yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

- kamu kuruluşları ile ilgili açıklamalar sadeleştirilmiştir ve
- ilişkili taraf tanımı konusuna açıklık getirilmiştir.

#### Amaç

Bir işletmenin, ilişkili tarafların mevcudiyeti sonucu finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin mali tablolarının gerekli açıklamaları içermesinin sağlanması.

## Özet

- İlişkili taraflar; raporlama yapan işletme üzerinde kontrolü olan, veya raporlama yapan işletmeyi önemli derecede etkileyen (ana şirket, işletme sahipleri ve onların aileleri, büyük yatırımcılar ve üst düzey pozisyonda bulunan idari personelin de dahil olduğu) ve raporlama yapan şirket tarafından kontrol edilen veya üzerinde önemli etkisi olan taraflardır (bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları, iştirakler ve hizmet sonrası sosyal yardım planları da olmak üzere).
- Bu standart aşağıdakilerin mali tablo dipnotlarında açıklanmalarını gerektirir:
  - dönem içinde yapılan bir işlem olmasa dahi kontrolü içeren ilişkiler;
  - ilişkili tarafla olan işlemler;
  - yönetime sağlanan faydalar (fayda türünün analizini içerecek şekilde).
- İlişkili taraflar arasındaki işlemlerin içeriği ve söz konusu işlemlerin potansiyel etkisinin anlaşılabilmesi için yeterli bilginin sunulması gereklidir.
- Bu standart kapsamında sunulması gereken ilişkili taraf işlemlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:
  - mal alımı ya da satımı;
  - varlıkların alımı ya da satımı;
  - hizmet sunumu ya da alımı;
  - kiralamalar;
  - araştırma ve geliştirme transferleri;

- lisans sözleşmesi kapsamında yapılan transferler;
- finansman sözleşmesi kapsamında yapılan transferler (nakit ya da gayri nakdi krediler ile özkaynak katılımları da dahil);
- teminat veya kefalet karşılıkları; ve
- işletme adına ya da işletme tarafından başka bir taraf adına borçların ödenmesi.

**Yorumlar**

Yoktur.

## UMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

**Geçerlilik Tarihi**

Bu standart, 1 Ocak 1998 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

**Amaç**

Emeklilik fayda planlarına ilişkin değerlendirme esasları ve ilgili mali tablo dipnotlarının hazırlanması ile ilgili ilkelerin belirlenmesi.

**Özet**

- Tanımlanmış katkı ve tanımlanmış fayda planlarının net aktif değer tablosunu da içeren raporlama gerekliliklerini belirler ve taahhüt edilmiş hakların bugünkü aktüeryal değerini açıklar (kazanılmış ve kazanılmamış haklar arasında ayırım yapar).
- Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin faydaların aktüeryal değerlemesinin gerekliliklerini ve emeklilik fon varlıklarının değerlemesinde gerçeğe uygun değer esasının kullanımının gerekliliğini açıklar.

**Yorumlar**

Yoktur.

## UMS 27 (2008) Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar

### Geçerlilik Tarihi

Yeniden düzenlenen UMS 27 1 Temmuz 2009 veya bu tarihten sonra başlayan mali dönemler için geçerlidir ve UMS 27 (2003) standardının yerini alacaktır. Erken uygulanmasına izin verilen bu standardın ancak UFRS 3 (2008) ile birlikte kullanılmasına izin verilir. Bu nedenle 30 Haziran 2007 tarihi öncesindeki dönemler için geçerli değildir.

UMS 27 (2003)'ün gerekliliklerinin özeti için bu kitapçığın daha önceki basımlarına bakınız.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile satış amaçlı elde tutulan iştirakler, bağlı ortaklıklar ve müşterek kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların bireysel mali tablolarının ölçümü ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

Maliyet yöntemi tanımını kaldıran değişiklikler ise 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olup, bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmiştir.

### Amaç

- Bir ana ortaklığın kontrolü altında olan şirketler grubunun konsolide mali tablolarının hazırlanması ve sunumuyla ilgili gerekliliklerin belirlenmesi,
- Bağılı ortaklık hissedarlarına ait hisselerdeki, bağılı ortaklıktaki kontrol kaybını da içeren, seviye değişimlerinin nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi, ve
- İşletmenin konsolide olmayan mali tablolarında bağılı ortaklıklarının, müşterek kontrol edilen işletmelerin ve iştiraklerinin hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi.

### Özet

- Bağılı ortaklık, ana şirket olan işletme tarafından kontrol edilen işletmedir. Kontrol, işletme ve finans politikalarını yönetime gücüdür.
- Konsolide mali tablolar, tek bir ekonomik işletme olarak ifade edilen bir grubun (ana şirket ve bağılı ortaklık) mali tablolarıdır.
- Ana şirket - bağılı ortaklık ilişkisinin mevcut olması durumunda konsolide mali tabloların hazırlanması gerekir.

- Konsolide mali tablolar tüm bağıli ortaklıkları kapsar. "Geçici kontrol", "farklı faaliyet konusu" veya "uzun vadeli transfer kısıtlamaları altındaki bağıli ortaklık"lara ilişkin muafiyet söz konusu değildir. Ancak, satın alım tarihinde bir bağıli ortaklığın UFRS 5 kapsamında satış için elde tutulan varlık sınıflandırması için gereken şartları karşılaması durumunda, söz konusu varlık, bu standarda göre muhasebeleştirilir.
- Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler tamamen elimine edilir.
- Grubun içindeki tüm işletmeler aynı muhasebe politikasını kullanır.
- Bağıli ortaklıkların raporlama dönemi sonu ile grubun raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.
- Önceden azınlık payları olarak adlandırılan kontrol gücü olmayan paylar, finansal durum tablosunda özkaynak içinde, ana şirketin özkaynak paylarından ayrı olarak muhasebeleştirilir. Kapsamlı gelir toplamı, kontrol gücü olmayan paylar ile ana şirket sahipleri arasında dağıtılır ( bu dağıtım sonrası kontrol gücü olmayan payların bakiyesi eksiye düşse bile).
- Bağıli ortaklıktaki bir yatırımın bir kısmının (kontrolün halen işletmenin elinde olduğu), elden çıkarılması, hissedarlar ile olan bir özkaynak işlemi olarak ele alınır ve kazanç/zarar muhasebeleştirilmez.
- Kontrolün elde edilmesi sonrasında bir bağıli ortaklığa ait daha fazla hissenin alınmasıyla ilgili işlemler, özkaynak işlemi olarak muhasebeleştirilir ve şerefiyeye herhangi bir kazanç, zarar veya düzeltme muhasebeleştirilmez.
- Kontrolün kaybedilmesi durumunda bağıli ortaklıktaki bir yatırımın bir kısmının elden çıkarılması, geriye kalan varlıkların gerçeğe uygun değerden ölçülmesini gerektirir. Gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki fark, elden çıkarm ile ilgili kazanç ya da zarar olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir. Daha sonra, uygun olması durumunda, geriye kalan varlıklar için UMS 28, UMS 31 ya da UMS 39 standartları uygulanır.

- Ana ortaklığın bireysel mali tablolarının hazırlanmasında, bağılı ortaklık, iştirak ve müşterek olarak kontrol edilen işletmelere ilişkin yatırımların tümü (UFRS 5 kapsamındaki satış için elde tutulan varlıklar hariç) maliyet değerleriyle veya UMS 39'a uygun olarak muhasebeleştirilirler.

## Yorumlar

### SYKT 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler:

İşletmenin, özel amaçlı bir işletmenin kontrolüne sahip olması durumunda, bu şirketin de konsolidasyona dahil edilmesi gerekir. SYKT 12 kontrol göstergeleri ile ilgili hususları açıklar.

## Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

### İşletme birleşmeleri ve hissedar hisselerindeki değişimler: Yeniden düzenlenen UFRS 3 ile UMS 27'ye ilişkin rehber

Bu yayında UMSK'nın rehberliğinde bu standartların uygulanmasına dair yol gösterici bilgiler ile kullanılabilir uygulama yöntemleri yer almaktadır. Bu yayına [www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir (UMS 27 (2008)'den kaynaklanan önemli değişiklikler 1 Temmuz 2009 tarihinden itibaren geçerlidir).

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile ortaya çıkan değişiklikler:

- iştiraklerdeki yatırımların gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilip, kar veya zararlar ilişkilendirme yönteminin seçilmesi durumunda açıklama yapılması gerektirir; ve
- iştiraklerdeki yatırımların değer düşüklüğü ile ilgili gereklilikleri açıklar.

Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

## Amaç

Bir işletmenin, üzerinde önemli etkiye sahip olduğu bir iştirakteki yatırımının hangi şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirlenmesi.

## Özet

- Bu standart, yatırımlarını UMS 39 kapsamında gerçeğe uygun değerleri ile değerleyip, kar veya zararla ilişkilendirme yöntemini seçen risk sermayesi şirketleri, yatırım fonları, veya diğer fonlar dışında, yatırımcıların önemli etki sahibi olduğu tüm yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
- UFRS 5 kapsamında "satış için elde tutulan" olarak sınıflandırılan iştirak yatırımları, o standarda göre muhasebeleştirilir.
- Yatırımcı, önemli etkiye sahip olduğu iştiraklerine ilişkin yatırımlarında özkaynak yöntemini kullanır.
- Her zaman geçerli olmamakla birlikte, bir işletmenin doğrudan ve dolaylı iştirak payı %20'den fazla ise iştirak üzerinde önemli etkinliğe sahip olduğu varsayılır.
- Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir. Takip eden dönemlerde, iktisap tarihinden sonra iştirakin net varlıklarındaki (özsermaye) değişimin yatırımcının iştirakteki oranına isabet eden kısmı kadar düzeltme yapılır.
- Yatırım yapılan iştirakin kar veya zararına ilişkin payı yatırımcı işletmenin kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır.
- İştirakin muhasebe politikaları ile yatırımcının muhasebe politikalarının aynı olması gerekir.
- İştiraklerin raporlama dönemi sonu ile yatırımcının raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan fazla olamaz.
- Yatırımcının bağlı ortaklığı olmaması nedeniyle konsolide tabloların hazırlanmadığı hallerde bile özkaynak muhasebesi gereklidir. Fakat, yatırımcı UMS 27'de tanımlı belirtilen konsolidasyon uygulanmayan bireysel mali tablolarının sunumunda özkaynak yöntemini uygulamaz, bunun yerine yatırımcı iştirakteki yatırımını maliyet değerleriyle veya UMS 39'a uygun olarak muhasebeleştirir.



- İştiraklerin UMS 36 standardına göre değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir. UMS 39'daki değer düşüklüğü göstergeleri de uygulanır. Mayıs 2008'de yapılan değişiklikler uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulacak bir iştirakteki yatırım tek bir varlık olarak ele alınır.
- UMS 27 (2008) standardından kaynaklanan değişiklikler, bir iştirak üzerinde önemli etkinin kaybedilmesi durumunda izlenecek muhasebe uygulamasına değinir. Önemli etkinin kaybedilmesi durumunda yatırım o tarihteki gerçeğe uygun değeriyle gelir tablosunda muhasebeleştirilen kazanç / zarar ile birlikte yeniden ölçülür. Daha sonra kalan varlıklar için UMS 39 standardı uygulanır.

**Yorumlar**

Yoktur.

## UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

**Geçerlilik Tarihi**

Bu standart, 1 Ocak 1990 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler sonucunda tarihsel maliyet üzerinden gösterilen mali tabloların tanımlanması ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmektedir.

**Amaç**

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının raporlanması ile ilgili standartları belirleyerek sunulan finansal bilgilerinin anlamlı olmasının sağlanması amacıyla açıklayıcı bilgiler verilmesi.

**Özet**

- Yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimi ile hazırlanan mali tablolarda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm biriminden gösterilir.
- Önceki dönem(ler) için olan karşılaştırmalı tutarlar aynı cari ölçüm biriminden düzenlenmelidir.
- Bir ekonominin yüksek enflasyonlu ekonomi olmasının göstergesi genellikle üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100 ve üzerinde olmasıdır.

## Yorumlar

### UFRYK 7 "UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması"

Bir işletmenin geçerli para biriminin yüksek enflasyona maruz kalması durumunda, ekonominin hep yüksek enflasyonlu olduğu varsayılarak, UMS 29 standardı uygulanır.

## UMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir (UMS 27 (2008)'den kaynaklanan önemli değişiklikler 1 Temmuz 2009 tarihinden itibaren geçerlidir).

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler sonucunda müşterek kontrol edilen işletmelerdeki payların gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiği ve gerçeğe uygun değer farkının kar veya zarara yansıtıldığı durumlarda yapılması gerekli olan açıklamalar ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmektedir.

### Amaç

Yapısına ve hukuki şekline bağlı olmaksızın iş ortaklığı yatırımlarının hangi şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanması.

### Özet

- Bu standart, yatırımcının müştereken kontrol ettiği yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak, risk sermayesi şirketleri veya yatırım fonları bu standart kapsamında olmayıp, bu işletmeler yatırımlarını UMS 39 kapsamında gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirip, gerçeğe uygun değer farklarını kar veya zararla ilişkilendirme yöntemini seçerler.
- İş ortaklığının ana karakteri bir sözleşme ile kontrolün paylaşımını düzenlemesidir. İş ortaklıkları, ortak kontrol edilen faaliyetler, ortak kontrol edilen varlıklar veya ortak kontrol edilen kurumlar olarak sınıflandırılabilir. Her bir çeşit iş ortaklığı için farklı muhasebe ilkeleri bulunmaktadır.

- Müştereken kontrol edilen faaliyetler: iştirak eden işletme, kontrol ettiği varlıkları, payına düşen gider ve yükümlülükleri ve iş ortaklığının gelirleri içindeki payını, hem bireysel (solo) hem de konsolide mali tablolarında gösterir.
- Müştereken kontrol edilen varlıklar: iştirak eden işletme, ortak kullanılan varlıkları, doğrudan kendine ait yükümlülükleri ve diğer ortaklarla birlikte taşıdığı yükümlülükleri, varlıkların satılmasından veya kullanımından elde edilen gelirleri, iş ortaklığının giderlerini ve iş ortaklığındaki iştiraki ile ilgili doğrudan yapmış olduğu giderleri ilgili ortaklık oranında mali tablolarına yansıtır. Söz konusu kurallar, bireysel ve konsolide mali tablolara uygulanır.
- Müştereken kontrol edilen işletmelerde iki muhasebe politikası seçeneğine izin verilir;
  - oransal konsolidasyon: bu yöntem kapsamında, iştirak eden işletmenin finansal durum tablosu, ortak kontrol ettiği varlık ve ortak sorumluluğu olduğu yükümlülük paylarını kapsar. Kapsamlı gelir tablosu ise, ortak kontrol edilen işletmenin gelir ve gider paylarını içerir.
  - UMS 28’de tanımlanan özkaynak yöntemi.
- UFRS 5’e göre satış için elde tutulan ortak kontrol edilen işletmeler, o standarda göre muhasebeleştirilir.
- Müştereken kontrol edilen işletmeler için, ortak girişimcinin bağlı bir ortaklığı olmaması sebebiyle konsolide mali tabloların gerekli olmadığı hallerde bile ortak girişimcinin bireysel mali tabloları için oransal konsolidasyon ya da özkaynak muhasebesi öngörülür. Fakat, ortak girişimcinin UMS 27’ye göre hazırlanan “bireysel” mali tablolarında müştereken kontrol edilen işletmelerdeki katılım payları maliyet değerleriyle veya UMS 39’a uygun olarak muhasebeleştirilir.

- UMS 27 (2008) standardından kaynaklanan değişiklikler, müştereken kontrol edilen bir işletme üzerinde ortak kontrolün kaybedilmesi durumunda izlenecek muhasebe uygulamasına değinir. Ortak kontrolün kaybedilmesi durumunda yatırım, o tarihteki gerçeğe uygun değeriyle kar veya zararda muhasebeleştirilen kazanç/zarar ile birlikte yeniden ölçülür. Daha sonra kalan varlıklar için, uygun olduğu durumlarda, UMS 28 ya da UMS 39 standardı uygulanır.

## Yorumlar

### **SYKT 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak Girişimciler Tarafından Yapılan Parasal Olmayan Katkılar**

Müştereken kontrol edilen yatırımlara işletmenin pay karşılığı yapılan parasal olmayan katkıları ile ilgili olarak oluşan gelir veya giderler ortak girişimcinin payı oranında mali tablolara yansıtılır.

## UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

### **Geçerlilik Tarihi**

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Bu standardın dipnotlar kısmına ilişkin hükümleri, UFRS 7'nin 2007 yılında yürürlüğe girmesi ile iptal edilmiştir.

Şubat 2008 tarihinde yapılan ve tasfiye durumunda satılabilir finansal araçlar ve yükümlülükler ile ilgili olan değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmektedir.

Ekim 2009 tarihinde yapılan ve bazı araçların sınıflandırma işlemlerini ele alan (aynı sınıfa ait türev olmayan özkaynak araçlarının mevcut sahiplerine eşit pay hakkı sunulması) ve bir işletmenin sabit sayıdaki kendi özkaynak araçlarının sabit bir fiyat üzerinden herhangi bir para biriminden satın alınması hakkını tanıyan değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte 1 Şubat 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

### **Amaç**

Finansal araçları yükümlülük ya da özkaynak olarak sınıflandırma ve sunum ilkeleri ile finansal varlıkların ve yükümlülüklerin netleştirilme ilkelerini belirlemek.

### **Özet**

- İhraç eden, bir aracın özkaynağa dayalı bir finansal araç veya bir borç aracı olduğunu aşağıdaki sınıflamaya göre belirler:
  - finansal araçlar yasal şekle değil özüne göre dikkate alınır;

- sınıflandırma ihraç zamanında yapılır ve sonradan değiştirilmez;
  - örneğin; nakit veya diğer bir finansal varlığı devretmeyi zorunlu kılan, veya finansal aracı elinde tutanın nakit veya diğer bir finansal araç talep etme hakkının olduğu durumda araç finansal yükümlülüktür. Örnek olarak, geri alınması zorunlu olan imtiyazlı hisse senetleri verilebilir;
  - bir işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir pay hakkı gösteren araçlar, özkaynağa dayalı finansal araçlar olarak değerlendirilir; ve
  - borç olarak sınıflandırılan finansal araçlar ile ilgili faiz, temettü, kazanç ve kayıplar gelir veya gider olarak raporlanır.
- 2009 tarihinden itibaren geçerli olan ve erken uygulanmasına izin verilen 2008 yılında yapılan değişiklikler ile, satılabilir araçlar ve nakde çevrilme sırasında diğer tüm araç sınıflarından sonra gelen, ilave kriterleri karşılayan, ve işletmeye net varlıklardaki payı oranında yükümlülük getiren araçlar, her ne kadar yükümlülük tanımına uysalar dahi, özkaynak araçları olarak sınıflandırılır.
  - İhraç eden, ihraç tarihinde, bir bileşik aracın özkaynak ve borç unsurlarını ayrı olarak sınıflandırır.
  - Finansal varlık veya yükümlülükler, hukuki zorunluluklar, ilgili tarafların tahsilat veya ödemeyi netleştirilmiş tutar üzerinden yapmaları gibi durumlarda netleştirilebilir.
  - İşletmenin satın aldığı kendi hisselerinin maliyeti özkaynaktan mahsup edilir. İşletmenin geri aldığı kendi hisselerinin yeniden satışı özkaynak işlemidir.
  - Özkaynağa dayalı finansal araçların ihracı veya yeniden edinimi ile ilgili maliyetler özkaynaktan düşülür, ilgili vergi geliri ile netleştirilir.

## Yorumlar

### UFRYK 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki ve Benzeri Finansal Araçlardaki Hisseleri

Kooperatifin talep edildiğinde geri ödememe hakkına sahip olduğu durumlar dışında, üyelerin kooperatif işletmelerdeki payları yükümlülük olarak sınıflandırılır. Bu gereklilikler 2008 yılında yapılan değişikliklerden de etkilenenlerdir (yukarıya bakınız).

Bu yayının Mayıs 2009 tarihinde 5. basımı yapılmıştır. Bu yayın standartların uygulanması ile birlikte açıklamalı örnekler ve yorumlara yer verir. İlgili yayına [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UMS 33 Hisse Başına Kazanç

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Farklı işletmelerin aynı dönemdeki veya aynı işletmenin farklı dönemlerdeki performanslarının karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla hisse başına kazancın hesaplanması ve gösterimi ile ilgili ilkelerin belirlenmesi. UMS 33'ün odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir.

### Özet

- Hisseleri borsada işlem gören, hisse senedi ihraç etme sürecinde olan veya gönüllü olarak hisse başına kazanç tutarını açıklayan işletmelere uygulanır.
- Hisse başına kazanç ve bölünmüş (diluted) hisse başına kazancın gösteriminin aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir:
  - dönemin kar paylaşımında farklı haklara sahip olan her bir hisse senedi sınıfı için;
  - eşit derecede önem vererek;
  - sunulan tüm dönemler için.
- İşletmenin yalnızca kapsamlı gelir tablosu sunması durumunda, hisse başına kazanç da bu tabloda gösterilir. Şayet kapsamlı gelir tablosu ile ayrı bir gelir tablosu sunması durumunda ise hisse başına kazanç yalnızca ayrı sunulan gelir tablosunda gösterilir.
- Bir işletme, ana ortaklığın adi hisse sahiplerine düşen kar ve zarar için, devam eden faaliyetlerinden ana ortaklığın adi hisse sahiplerine düşen kar ve zarar için ve durdurulan faaliyetlerinden kaynaklanan kar ve zarar için adi hisse başına kazanç rakamlarını sunar.

- Hisse başına kazanç, konsolide mali tablolarda ana şirketin hissedarlarının kazançlarını yansıtır.
- Sulandırma (dilution), dönüştürülebilir araçların dönüşümünün gerçekleştiği, opsiyon ve hisse alım hakkı veren finansal araçların kullanıldığı, veya belirli koşulların yerine gelmesini takiben adi hisse senetlerinin ihraç edildiği varsayımı sonucunda, hisse başına kazancın azalması veya hisse başına zararın artmasıdır.
- Adi hisse başına kazancın hesaplanması:
  - kazanç (pay): vergi gideri, olağanüstü gelir ve giderler, kontrol gücü olmayan paylar ve imtiyazlı hisse senetlerine ödenmesi gereken temettüler sonrası kardır;
  - payda: hisse senetleri sayısının dönem içindeki ağırlıklı ortalamasıdır.
- Sulandırılmış (diluted) hisse başına kazancın hesaplanması:
  - kazanç (pay): adi hisse senetleri ile ilişkilendirilebilen dönem net karı, potansiyel sulandırma (dilutive) etkisi olan adi hisse senetlerine ödenecek vergi sonrası temettü ve dönem içinde ödenen faiz tutarı kadar artırılır. Potansiyel sulandırma (dilutive) etkisi olan hisse senetlerine örnek olarak opsiyonlar ve hisse senedine çevrilebilen araçlar sayılabilir. Ayrıca dönem karı tutarı, potansiyel sulandırma (dilutive) etkisi olan adi hisse senetlerinin çevrimi sırasında elde edilebilecek gelir ya da gider tutarlarına göre düzeltilir;
  - payda: hisse senedi sayısı, sulandırma etkisi olan (dilutive) hisselerin, adi hisse senedine çevrilmesi için ihraç edilmesi gereken hisse adedi kadar artırılır; ve
  - sulandırma (dilutive) etkisi olmayan potansiyel adi hisse senetleri bu hesaplamada göz önüne alınmaz.

Yorumlar

Yoktur.

## UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 1999 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Ara dönem raporlamasına dahil edilen tablolar, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olacak olan UMS 1'de 2007 yılında yapılan değişikliklerden etkilenmiştir.

### Amaç

Ara dönem finansal raporlamanın içermesi gereken asgari bilgilerin ve ara dönem mali tablolarına ilişkin kayda alma ve değerlendirme ilkelerinin belirlenmesi.

### Özet

- UMS 34, yalnızca işletmenin UFRS'ler kapsamında ara dönem finansal rapor hazırlamaya mecbur tutulması veya tercih etmesi durumunda geçerlidir.
- İlgili yerel otoriteler hangi işletmelerin ara mali tablo hazırlaması gerektiğini, hangi sıklıkla ara dönem finansal raporlama yapılacağını ve ara dönem tarihini takiben ne kadar zaman içinde mali tabloların hazırlanması gerektiğini belirler.
- Ara dönem özet mali tabloları, bir işletmenin bütün bir yılı içeren muhasebe döneminden daha kısa bir dönem için hazırladığı detaylı veya özet mali tabloları içerir.
- Ara dönem özet mali tabloları asgari olarak;
  - özet finansal durum tablosunu,
  - tek bir özet tablo ya da ayrı bir özet tablo olarak sunulan özet kapsamlı gelir tablosunu,
  - özet özkaynak değişim tablosunu,
  - özet nakit akımların tablosunu, ve
  - seçilmiş bazı açıklayıcı notları kapsamalıdır.
- Karşılaştırmalı dönemler için hangi ara dönemlere ilişkin mali tabloların sunulması gerektiğini belirtir.
- Önemlilik, öngörülen yıllık tutarlara göre değil ara dönem mali tablolarındaki bilgilerin düzeyine göre belirlenir.



- Ara dönem mali tablolarda, en son yıllık mali tablolardan bu yana gerçekleşen önemli husus ve değişiklikleri anlamaya yardımcı olacak dipnotların verilmesi gerekmektedir.
- Yıllık mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikaları aynı şekilde uygulanır.
- Gelir ve giderler oluştukları dönemde, bekletilmeden ve ertelenmeden, kayda alınmalıdır.
- Ara dönem muhasebe ilkelerinde bir değişiklik olduğu takdirde, bir önceki ara dönemin mali tabloları da yeni uygulamayı içerecek şekilde değiştirilir.

## Yorumlar

### UFRYK 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü

Bir işletme ara dönemde şerefiye, özkaynağa dayalı finansal araç veya maliyet bedeli üzerinden izlenen finansal varlıklara yapılan yatırıma ilişkin bir değer düşüklüğü zararı kaydederse, bu zarar ne sonraki ara dönem mali tablolarında ne de yıllık mali tablolarda iptal edilemez.

## Yararlanabilecek Kaynaklar

### Ara Dönem Finansal Raporlama: UMS 34'e yönelik rehber:

Üçüncü basımı Mart 2009 tarihinde gerçekleştirilen bu rehberde bu standarda ilişkin gereklilikler, örnek ara dönem finansal raporlama ve kontrol listesi yer almaktadır. Bu rehber [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonraki işletme birleşmeleri ile elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye ile 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolarda yer alan diğer tüm varlıklar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler sonucunda kaynaklanan ve şerefiye ile sınırsız kullanım ömürlü maddi olmayan duran varlıkları içeren nakit üreten birimlerin geri kazanılabilir tutarlarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerin açıklamasını gerektiren değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerli olup, bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmektedir.

Nisan 2009 tarihinde UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler'den kaynaklanan değişiklikler, değer düşüklüğü testi için şerefiyenin dağıtılacağı nakit yaratan en büyük birimin (ya da birim grubunun) UFRS 8'de belirtildiği şekilde, yani benzer ekonomik özelliklere sahip bölümlerin bir araya getirilmesi öncesinde, faaliyet bölümü olarak sınıflandırılması gerektiğine açıklık getirir.

Bu değişiklikler, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla geçerlidir.

## Amaç

Mali tablolarda varlıkların, geri kazanılabilir değerlerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve geri kazanılabilir değerlerinin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmek.

## Özet

- UMS 36, stoklar (UMS 2), inşaat sözleşmelerinden doğan varlıklar (UMS 11), ertelenmiş vergi varlıkları (UMS 12), emeklilik fonlarından kaynaklanan varlıklar (UMS 19) ve finansal varlıklar (UMS 39) dışında kalan tüm varlıklar için geçerlidir. Gerçeğe uygun değerleriyle gösterilen gayrimenkuller (UMS 40) ve tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıklar (UMS 41) gerçeğe uygun değerlerinden satışa ilişkin giderleri düşüldükten sonraki değerleriyle gösterilir.
- Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda değer düşüş karşılığı ayrılmalıdır.
- Maliyet bedeli üzerinden takip edilen bir varlığın değer düşüklüğü kar veya zarara yansıtılır. Yeniden değerlendirilmiş varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ise daha önce kaydedilmiş olan yeniden değerlendirme artışından bir indirim kalemi olarak kaydedilir.
- Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanımdaki değerinin yüksek olanıdır.
- Kullanım değeri, varlığın kullanımı sırasında ve kullanım dönemi sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilecek nakit girişlerinin bugünkü değeridir.

- İskonto oranı, paranın zaman değeri ile ilgili değerlendirmeleri ve varlığa özgü riskleri yansıtan vergi öncesi orandır. İskonto oranı, geleceğe ait nakit akımının maruz kalacağı riskleri yansıtmaz. Yatırımcıların söz konusu olası varlıklara eşdeğer nakit akımı yaratacak bir yatırım seçmeleri durumunda talep edecekleri getiri oranına eşit olmalıdır.
- Her raporlama dönemi sonunda, varlıklar değer düşüklüğü yönünden incelenmeli ve değer düşüklüğüne ilişkin bir belirti olması durumunda geri kazanılabilir tutar hesaplanmalıdır.
- Şerefiye ve sınırsız yararlı ömrü olan maddi olmayan duran varlıklar, en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve geri kazanılabilir tutarı hesaplanır.
- Varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanamaması durumunda, söz konusu varlığın ait olduğu nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır. Şerefiyeyi ölçmek için kullanılacak değer düşüklüğü testi, şerefiyenin makul ve tutarlı bir şekilde tahsis edildiği nakit üreten birimin en küçük grubuna uygulanır. Söz konusu grup, işletmenin UFRS 8 kapsamındaki faaliyet bölümünden daha büyük olamaz.
- Daha önce ayrılmış değer düşüş karşılıkları bazı durumlarda iptal edilebilir (şerefiye için izin verilmez).

## Yorumlar

UFYK 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü yorumunun özeti için UMS 34'e bakınız.

## UMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Temmuz 1999 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıkların tanımlanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygun kayda alma kriterleri ile ölçüm esaslarının uygulanmasının sağlanması. Mali tablo dipnotlarında bu konularda yeterli bilgilerin yer almasını, içeriklerinin, tutarlarının ve zamanlamalarının mali tablo kullanıcılarına açıklanmasının sağlanması.

## Özet

- Geçmiş bir olay yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülük yarattığında, muhtemel kaynak çıkışı olduğunda ve bu yükümlülük tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebildiğinde karşılık ayrılır.
- Karşılık, raporlama dönemi sonu itibariyle ödenmesi en çok muhtemel olan tahmini tutar üzerinden ayrılır.
- Geçmiş dönemlerde ayrılan karşılıkların, her bir raporlama dönemi sonunda, yapılan tahminde muhtemel değişiklikler olup olmadığı gözden geçirilerek, düzeltilmesi gerekir.
- Ayrılan karşılıklar yalnızca karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır, başka giderlerin ödenmesinde kullanılmaz.
- Karşılıklara örnek olarak; ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, yeniden yapılanma karşılıkları, garantiler, iadeler ve tesis restorasyonu verilebilir.
- Yönetim Kurulu ya da eşdeğer bir organ tarafından onaylanmış olsa dahi, ileriki dönemler için planlanan harcamalar, sigortalı kapsamında olan zararlar ile ilgili gider tahakkukları, genel belirsizlikler ve henüz gerçekleşmeyen diğer olaylar muhasebeleştirilmeye dahil edilmez.
- Şarta bağlı yükümlülükler aşağıdaki unsurlardan herhangi birinin var olması durumunda oluşur:
  - işletmenin kontrolü dışında, gelecekte oluşacak bir olayın gerçekleşmesi durumunda muhtemel bir yükümlülüğün olması;
  - işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ancak bunun muhtemelen nakit çıkışı gerektirmemesi; veya
  - mevcut yükümlülüğün tutarını yeterince güvenilir bir şekilde tahmin etmenin mümkün olmaması (bu duruma nadiren rastlanır).

- Şarta bağlı yükümlülükler kayıtlara alınmaz, sadece dipnotlarda açıklama gerektirir. Eğer yükümlülükle ilgili kaynak çıkışı olasılığı çok düşükse dipnotlarda açıklama yapılmasına gerek yoktur.
- Şarta bağlı varlık, bu varlıktan ekonomik fayda girişinin olası olduğu ancak, kesin olmadığı durumlarda söz konusudur ve bu durum işletmenin kontrolü dışında oluşan olaylara bağlıdır.
- Şarta bağlı varlıklar sadece dipnotlarda belirtilir ve ilgili mali tablolarda herhangi bir düzeltme kaydı yapılmaz. Gelirin gerçekleşmesi kesinleştiğinde ilgili varlık artık şarta bağlı olmadığından kayıtlara alınmalıdır.

## Yorumlar

### **UFRYK 1 Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler**

Gelecekteki maliyetlerin zaman ve tutarlarındaki değişiklikler ve piyasa bazlı iskonto oranındaki değişiklikler için karşılıklarda düzeltme yapılır.

### **UFRYK 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar**

Bu yorum, katkıda bulunanın, bazı ekipmanların hizmetten çekilmesi ya da çevre rehabilitasyon faaliyetlerinin üstlenilmesi sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin bir kısmını ya da tamamını finanse etmek için kurulan, hizmetten çekme, restorasyon ve çevre rehabilitasyon fonlarından kaynaklanan paylarının, katkıda bulunanın finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi konusunu düzenler.

### **UFRYK 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler – Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler**

Bu yorum, atık yönetimi maliyetleriyle ilişkilendirilen yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi konusunda rehberlik sağlar. Özellikle atık malzemelerin ortadan kaldırılmasıyla ilgili maliyetlerin karşılanması amacıyla işletmenin dönem boyunca piyasaya katılımı oranında yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi konusuna dikkati çeker. Yükümlülüğün muhasebeleştirilmesine neden olan olayın, ölçme dönemi boyunca piyasaya katılım olduğu sonucunu belirtir.

## UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, sözleşme tarihi 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonra olan işletme birleşmeleri vasıtasıyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ve 31 Mart 2004 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerindeki maddi olmayan duran varlıkların tamamı için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler sonucunda yapılan değişiklikler aşağıda belirtilen konular ile ilgilidir:

- Üretim miktarı amortisman yöntemi; ve
- Reklam ve promosyon faaliyetleri.

Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olup, erken uygulanmalarına izin verilmektedir.

Nisan 2009 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler sonucunda yapılan değişiklikler aşağıda belirtilen konular ile ilgilidir:

- İşletme birleşmeleri sonucu elde edilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebeleştirme işlemi, ve
- Aktif bir piyasada alım-satım işlemi yapılmayan maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde kullanılan değerlendirme teknikleri.  
Bu değişiklikler, sırasıyla 1 Temmuz 2009 ve 1 Ocak 2010 tarihleri itibarıyla geçerlidir. İkinci değişikliğin erken uygulanmasına izin verilir.

Bu değişiklikler, sırasıyla 1 Temmuz 2009 ve 1 Ocak 2010 tarihleri itibarıyla geçerlidir. İkinci değişikliğin erken uygulanmasına izin verilir.

### Amaç

Diğer UFRS'lerde özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kayda alım, ölçüm ve açıklama ilkelerinin belirlenmesi.

### Özet

- İster satın alınsın, ister işletme içi kaynaklarla yaratılsın maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için;
  - ilgili varlığın kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişi elde edilmesi, ve
  - varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekir.
- İşletme içi kaynaklarla yaratılan maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için ilave kriterler mevcuttur.

- Araştırma giderleri gerçekleştiği anda giderleştirilir.
- Geliştirme giderleri ise sadece oluşan ürünün ya da hizmetin tamamlanmasının teknik ve ticari olarak mümkün olması durumunda aktifleştirilir.
- İşletme birleşmelerinden elde edilen maddi olmayan duran varlıklar (araştırma ve geliştirme projesi kapsamında olanlar da dahil), sözleşmeden veya yasal haklardan kaynaklanan veya ayrılabilir varlık olmaları durumunda şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Bu durumlarda muhasebeleştirme kriterlerinin (ilgili varlığın kullanımından işletmeye ekonomik fayda girişi elde edilmesi ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması – yukarıya bakınız) karşılandığı düşünülür.
- İşletme tarafından yaratılmış şerefiye, ticari ünvan, müşteri listesi, eğitim harcamaları, kuruluş giderleri, reklam giderleri ve yeniden yerleşim giderleri aktifleştirilmez.
- Ancak bu harcamalar bir iş birleşmesinin bir kısmını oluşturuyorsa, devralma tarihinde şerefiyenin bir parçası olarak kayda alınır. Eğer maddi olmayan bir kalem, maddi olmayan duran varlık tanımına ve kayda alma kriterlerine uygun değilse gider kaydedilir.
- Bir işletme reklam ya da promosyon harcaması için bedeli peşin ödenmiş varlık muhasebeleştirilebilir. Varlığın muhasebeleştirilme işlemine işletmenin satın alınan mallarla erişim hakkı olması ya da hizmetin alınması şartıyla doğrultusunda izin verilir. Postayla sipariş için gönderilen kataloglar genellikle reklam ve promosyon faaliyetleri olarak nitelendirilir.
- Maddi olmayan duran varlıkların ilk alım sonrası sınıflandırması aşağıdaki gibidir:
  - belirsiz ömür: varlığın işletmeye beklenen net nakit akışını sağlayacağı sürenin tahmini mümkün değildir. (Açıklama: buradaki “belirsiz” kelimesi “sınırsız” anlamına gelmez); ve
  - sınırlı ömür: işletmeye sınırlı bir dönem süresince fayda sağlar.
- Maddi olmayan duran varlıklar maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi (nadir durumlarda kullanımına izin verilir, diğer sayfaya bakınız) kullanılarak muhasebeleştirilir. Maliyet yönteminde maddi olmayan duran varlık, maliyetinden tüm birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile değerlendirilir.

- Maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyasada kayıtlı (kote edilmiş) bir piyasa fiyatının olması durumunda (ki bu duruma nadiren rastlanır) yeniden değerlendirme yöntemine izin verilir. Yeniden değerlendirme yöntemine göre maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa payı ve değer düşüklüğü zararlarının tamamının düşülmesi ile değerlenir.
- Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlığın maliyeti (kalıntı değer normalde sıfırdır), varlığın söz konusu ömrü üzerinden itfa edilir. Maddi olmayan duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda UMS 36'da öngörülen değer düşüklüğü testi uygulanmalıdır.
- Sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar (kalıntı değeri genellikle "sıfır"dır) itfa edilmez ancak her raporlama tarihinde değer düşüklüğü için teste tabi tutulur. Değer düşüklüğü zararı ancak geri kazanılabilir tutarın varlığın defter değerinden düşük olduğu durumda kaydedilir. Bu hesaplamada ayrıca varlığın daha ne kadar sınırsız ömrünün olup olmayacağı dikkate alınır.
- Yeniden değerlendirme yönteminde yeniden değerlendirme işlemleri düzenli olarak yapılmalıdır. Sınıflandırılan bütün kalemler yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmalıdır (söz konusu varlıklar için aktif bir piyasanın olması durumunda). Yeniden değerlendirme artışları kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir ve özkaynakta toplanır. Yeniden değerlendirme azalışları öncelikle belirli bir varlığa ilişkin özkaynaktaki yeniden değerlendirme artışından mahsup edilir, kalan fazlalık ise kar veya zarara kaydedilir. Yeniden değerlendirilmiş varlık elden çıkartıldığında, özkaynakta olan yeniden değerlendirme artışı özkaynakta kalır ve kar veya zarara kaydedilmez.
- Genelde, maddi olmayan duran varlıkların satın alımından veya tamamlanmasından sonra yapılan harcamalar giderleştirilir. Bu tür harcamalar nadiren aktife alım kriterlerini karşılar.

## Yorumlar

### SKYT 32 Maddi olmayan duran varlıklar - Web Sitesi Maliyetleri

Web sitesi geliştirme çalışmaları sırasındaki bazı altyapı geliştirme ve grafik projelerinden doğan maliyetler aktifleştirilebilir.



### Geçerlilik Tarihi

Bu standart 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. 2004 ve 2005 yılında gerçeğe uygun değer opsiyonu, tahmini grup içi işlemlerinin nakit akış finansal riskinden korunması ve finansal garanti sözleşmeleri hususunda yapılan değişiklikler ise 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile yapılan değişiklikler aşağıda belirtilen konular ile ilgilidir:

- finansal riskten korunma işlemlerinin bölüm bazında belirlenmesi ve belgelenmesi;
- gerçeğe uygun değer finansal riskten korunma işlemine son verilmesi durumunda uygulanacak etkin faiz oranı; ve
- finansal araçların gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan kategorisi içinde ya da dışında yeniden sınıflandırılması.

Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir, erken uygulamaya izin verilmektedir.

Finansal riskten korunma konusuna uygun olan kalemler ile ilgili olarak Temmuz 2008'de yapılan değişiklikler, 1 Temmuz 2009 tarihinde ya da bu tarih sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilir.

Bazı finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan kategorisi ve satılmaya hazır kategorisi dışında yeniden sınıflandırılmasına izin veren Ekim 2008 tarihinde yapılan değişiklikler, 1 Temmuz 2008 tarihinden itibaren geçerlidir. Ancak bu değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilmez.

Saklı türevlerin yeniden değerlendirilmesi ile ilgili olarak Mart 2009 tarihinde yapılan değişiklikler, 30 Haziran 2009 tarihinde ya da bu tarih sonrasında başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Nisan 2009 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile yapılan değişiklikler aşağıdaki konularla ilgilidir:

- Vadeden önce ödenen kredilere ilişkin cezalar, yakından ilişkili türev olarak kabul edilir.

### Yorumlar

- İşletme birleşmeleri ile ilgili sözleşmelerin kapsamın dışında tutulması
- Kar/zararı etkileyen finansal riske karşı korunan tahmini nakit akımları için nakit akımının finansal riske karşı korunması muhasebesinin uygulanması
- İşletme bölümleri arasındaki sözleşmeler kullanılarak, finansal riske karşı korunma işlemi yapılmasına artık izin verilmemektedir.

Yukarıda listelenen ilk üç değişiklik, erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2010 tarihi itibarıyla, son değişiklik ise erken uygulama opsiyonuyla birlikte, 1 Ocak 2009 tarihi itibarıyla geçerlidir.

## Amaç

Mali tablolarda yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin kayıtlara alınmasının, kayıtlardan çıkarılmasının ve ölçüm ilkelerinin belirlenmesi.

## Özet

- Türev ve saklı türevlerin de dahil olduğu tüm finansal varlık ve yükümlülükler finansal durum tablosunda muhasebeleştirilir.
- Finansal araçlara ilişkin ilk muhasebeleştirilme satın alım ya da ihraç tarihinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden yapılır. Bu, genellikle maliyet ile aynıdır ancak bazen düzeltme gerekmektedir.
- İşletmeler piyasada işlem gören menkul kıymetleri ile ilgili normal alım ve satım işlemlerini işlem tarihi veya takas tarihi esasına göre muhasebeleştirme opsiyonuna sahiptir. Eğer takas tarihi kullanılıyor ise UMS 39, işlem ve takas tarihi arasındaki değerlendirme farklarının kayda alınmasını zorunlu tutmaktadır.
- Finansal varlıklar ilk kayıttan sonra UMS 39'a göre dört grup altında sınıflandırılmaktadır:

1- Krediler ve alacaklar.

2- Borçlanma senetleri gibi vade sonuna kadar işletme tarafından elde tutulması düşünülen menkul kıymetler. İşletmenin bu tür kıymetleri vadeye kadar elde tutma niyeti ve finansal gücü olması öngörülmektedir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetlerin vadesinden önce satılması durumunda, standardın getirdiği cezai unsur olarak bu kıymetlerin cari dönem ile gelecek iki dönem için (aşağıda belirtilen 4. grup gibi) satışa hazır değerler olarak sınıflanmasını mecbur tutar.

3- Kısa vadede kar getiren alım-satım amaçlı elde tutulan finansal varlıklar ile işletmenin belirttiği diğer finansal varlıkları da (gerçeğe uygun değer opsiyonu) kapsayan gerçeğe uygun değer farkı kar veya zararla ilişkilendirilen finansal varlıklar. Etkin bir finansal riske karşı korunma ilişkisi içinde olanların dışında kalan türev işlemleri de daimi olarak bu gruptadır.

4- Satılmaya hazır finansal varlıklar - yukarıda belirtilen kategorilere girmeyen diğer finansal varlıklardır. Gerçeğe uygun değer farkları kar veya zararla ilişkilendirilenler dışındaki tüm özkaynak yatırımlarını içerir. Ayrıca, işletme herhangi bir krediyi ya da alacağı satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırabilir.

- İlk kayda alım sırasında yukarıdaki 3. maddede belirtilen 'gerçeğe uygun değer opsiyon' kullanımı sadece aşağıdaki kriterlerin en azından birini karşılayan finansal araçlar ile kısıtlanmıştır:
  - Gerçeğe uygun değer opsiyonun, varlık veya borçların farklı temeller esas alınarak ölçülmesinden veya bunlar üzerindeki kayıp ve kazançların farklı temeller esas alınarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan bir ölçüm veya muhasebeleştirme tutarsızlığını (bazen "yanlış muhasebe eşleştirmesi" olarak da adlandırılır) ortadan kaldırması veya önemli ölçüde azaltması durumunda.
  - Bir finansal varlık ya da finansal yükümlülük grubunun parçası olarak, yönetim tarafından belgelenmiş bir risk yönetim veya yatırım stratejisi çerçevesinde gerçeğe uygun değer esas alınarak yönetilen ve performansları buna göre değerlendirilenler.
  - Bir ya da birden fazla saklı türev aracı ihtiva edenler. Bu duruma saklı türev aracının ilişkili nakit akımlarını büyük ölçüde değiştirmedeği ya da ayırma izni verilmediğinin açık olduğu durumlar dahil edilmez.

- Bazı finansal varlıklar belirli kriterlerin karşılanması koşuluyla kar veya zarar içinde gösterilen gerçeğe uygun değer ya da satılmaya hazır kategorisi dışında yeniden sınıflandırılabilir (daha fazla bilgi için aşağıda belirtilen Ekim 2008 yılında yapılan değişikliklere bakınız).
- İlk kayda alım sonrası:
  - yukarıda belirtilen 1. ve 2. gruptaki bütün finansal varlıklar değer düşüklüğü testine tabi olan itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirilir;
  - yukarıda belirtilen 3. gruptaki bütün finansal varlıklar gerçeğe uygun değerlerinden değerlendirilir, ve değerlendirme farkları kar veya zarar olarak kayıtlı edilir; ve
  - yukarıda belirtilen 4. gruptaki bütün finansal varlıklar değer düşüklüğü testine tabi olarak gerçeğe uygun değerleriyle finansal durum tablosunda değerlendirilir, değer düşüklüğü, etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen faiz ve parasal kalemler için döviz kuru değişikliklerinden kaynaklanan kar/zarar haricindeki değer değişiklikleri kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Satılmaya hazır finansal varlıkların değerinin güvenilir bir şekilde hesaplanmadığı durumlarda ise değer düşüklüğüne tabi olan varlık maliyet bedelinden değerlendirilir.
- Elde etme tarihinden sonra çoğu finansal yükümlülük itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülür. Aşağıda belirtilen yükümlülük türleri gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir ve değerlendirme farkları kar veya zararla ilişkilendirilir:
  - türev yükümlülükleri (etkin bir nakit akımının riskten koruma işleminde koruma aracı olarak belirlenmediği sürece);
  - alım-satım amaçlı yükümlülükler (örneğin; açıktan satışlar); ve
  - ihraç tarihinde işletmenin gerçeğe uygun değer farkı, kar veya zararla ilişkilendirilen yükümlülük olarak tanımladığı yükümlülükler (gerçeğe uygun değer opsiyonu- aşağıya bakınız).

- Gerçeğe uygun değer, bilgili ve istekli taraflar arasında emsal bedele göre olan işlemde bir varlığın takas edilebileceği veya bir yükümlülüğün ödenebileceği tutardır. UMS 39'a göre gerçeğe uygun değeri belirlemede kullanılacak değerler, öncelik sırasına göre aşağıda belirtilmiştir:
  - gerçeğe uygun değer için en iyi gösterge, aktif piyasada kayıtlı (kote edilmiş) olan piyasa fiyatıdır;
  - bu tür bir değer olmaması durumunda, piyasa verilerini kullanan, benzer bir aracın cari gerçeğe uygun değerini referans alan, iskonto edilmiş nakit akımı analizi, veya opsiyon fiyatlama modeli içeren bir değerlendirme tekniği kullanılır.
- UMS 39, finansal varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosu dışında bırakılması konusundaki şartların belirlenmesini saptar. Aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakmaya izin verilmemektedir.

(1) Devreden transfer ettiği varlık veya varlığın bir kısmı ile ilgili riskleri ve kazanımları büyük ölçüde elinde bulundurduğu, ya da

(2) Risklerin ve kazanımların büyük ölçüde devredende olmadığı ya da devredilmediği bir varlık ya da varlığın bir kısmı üzerinde devreden kontrol sahibi olduğu durumlar.

- Finansal riske karşı korunma muhasebesine (hem finansal riskten korunma aracının hem de finansal riske karşı korunan kalemin netleştirme etkilerinin aynı dönem içinde kar ve zarar içinde kayda alınması), riske karşı korunmuş ilişkinin açıkça tanımlanabildiği, ölçülebildiği, ve etkin olduğu durumlarda izin verilir.
- UMS 39'a göre 3 çeşit finansal riske karşı korunma vardır, bunlar aşağıdaki gibidir:
  - gerçeğe uygun değer riskinden korunma: işletmenin bir varlığın, yükümlülüğün ya da kesin bir taahhüdün gerçeğe uygun değerindeki değişikliği finansal riske karşı koruması durumunda, söz konusu riskten korunma aracının ve finansal riskten korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değer değişikliği ile ilgili kayıp ve kazançlarının kar veya zarara yansıtılması gerekir;

- nakit akış riskinden korunma: işletmenin bir varlığa, yükümlülüğe ya da olası tahmini işleme ya da bazı durumlarda kesin bir taahhüde ait olan nakit akımındaki değişimleri riske karşı koruması durumunda, riske karşı korunan aracı gerçeğe uygun değerindeki değişikliği finansal riskten koruma işleminin korumaya tabi olan bu nakit akışları gerçekleşene kadar etkin olması koşuluyla doğrudan diğer kapsamlı gelire yansıtması gerekir; ve
- yurtdışı bir işletmedeki net yatırımın nakit akımlarının finansal riske karşı korunması: nakit akış riskinden korunma ile aynı esaslara göre muhasebeleştirilir.
- Kesin bir taahhüde ilişkin döviz riskinin finansal riske karşı korunması, gerçeğe uygun değer ya da nakit akımının finansal riske karşı korunması olarak muhasebeleştirilebilir.
- Gerçekleşme olasılığı yüksek bir grup içi işlem, söz konusu işlemin, işletmenin fonksiyonel para biriminden farklı bir para birimiyle gerçekleşmesi ve kur riskinin konsolide kar/zararı etkilemesi koşuluyla, konsolide mali tablolarında nakit akış riskinden korunma işleminde riskten korunan kalem olarak nitelendirilir.
- Tahmini bir grup içi işleminin finansal riske karşı korunmasının finansal riskten korunma muhasebesi olarak nitelendirildiği durumlarda, UMS 39'un finansal riskten korunma kurallarına göre diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç ya da zarar, finansal riske karşı korunan işleme ilişkin döviz kuru riskinin kar ya da zararı etkilediği dönem/dönemler boyunca özkaynaklardan kar ya da zarara yeniden sınıflandırılmalıdır.
- Ekim 2008'de yapılan değişiklikler uyarınca bir işletmenin türev olmayan finansal varlıkları gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan ve satılmaya hazır kategorisi dışında yeniden sınıflandırmasına sınırlı durumlarda izin verilir. Standartta yapılan bu değişiklikler yeniden sınıflandırma için kullanılacak kriterleri ve yeniden sınıflandırma tarihindeki ve sonraki ölçüm gerekliliklerini belirtir.

- Mart 2009'da yapılan değişiklikler uyarınca bir işletmenin yakından ilişkili olmayan saklı türev araçlarını ayrı olarak ölçemediği durumlarda, bu ürünlerin gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan kategorisi dışında yeniden sınıflandırmasına izin verilmez. Bu durumlarda tüm sözleşmenin (birleşik) gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan grupta sınıflandırılmasına devam edilir.
- Bir portföyün maruz kaldığı faiz oranı riskine ilişkin finansal riskten korunma (belirli bir varlık veya yükümlülük yerine bir tutarın finansal riske karşı korunması), gerçeğe uygun değer riskinden korunma olarak nitelendirilir.

## Yorumlar

### UFRYK 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi

Saklı türevlerin, ilgili oldukları sözleşmelerden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili karar, işlemin bu sözleşmeye ilk kez taraf olduğu zaman verilir ve daha sonra tekrar değerlendirilmez.

UFRS'leri ilk kez uygulayan işletme değerlendirmeyi, işletmenin UFRS'leri ilk kez uyguladığı zaman yürürlükte olan koşullara göre değil , karma sözleşmeye ilk kez taraf olduğu zaman var olan koşullara dayalı olarak yapmalıdır.

İşletme değerlendirmesini, yalnızca sözleşme şartlarının değiştıği, ve saklı türev ürün, yasal sözleşme ya da her ikisine ilişkin gelecekte beklenen nakit akışlarının daha önceden sözleşmeden beklenen nakit akışlarına oranla önemli derecede değiştıği durumlarda tekrar gözden geçirmelidir.

Mart 2009 tarihinde yapılan değerşiklikler (UMS 39'da Ekim 2008'de yapılan değerşiklikler ile izin verildiği üzere) yeniden sınıflandırma işleminde yeniden sınıflandırması yapılacak aracın saklı türev ayırımı için değerlendirilmesi gerekliliğine açıklık getirmektedir. Bu standart 30 Haziran 2009 tarihinde ya da bu tarih sonrasında sona erecek mali dönemler için geçerlidir.

Nisan 2009 tarihinde yapılan değerşiklikler (UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler), işletme birleşmelerinin yanı sıra, bir iş ortaklığının ya da ortak kontrol altındaki şirket grubunun oluşma aşamasında elde edilen türev araçlarının UFRYK 9 yorumunda belirtilen kapsama dahil edilemeyeceğine açıklık getirir.

## **UFRYK 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması**

Sunum para birimi, finansal riskten korunma işlemini uygulayacak bir işletme için bir risk teşkil etmez. Bu nedenle ana işletme yalnızca kendisi ile yurt dışındaki işletmesi arasındaki geçerli para birimi farkından ortaya çıkan kur farklarını finansal riske karşı korunan risk olarak belirleyebilir.

Finansal riskten koruma araçları, net yatırımın finansal riskten korunmasına ilişkin belirtme ve etkinlik ve belgeleme gereklilikleri yerine getirildiği sürece, grup içerisindeki herhangi bir işletme veya birden çok işletme tarafından elde bulundurulabilir.

Nisan 2009 tarihinde yapılan değişiklikler (UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler), finansal riskten korunma aracının finansal riskten korunan yurtdışındaki işletme tarafından elde tutulmasına izin vermeyen bir önceki sınırlamayı ortadan kaldırmıştır.

Yurtdışındaki bir işletmenin elden çıkartılması durumunda finansal riske karşı korunan araç ile ilgili olarak UMS 21 standardı uygulanırken, finansal riskten koruma aracına ilişkin olarak yabancı para çevrim farkından çıkarılarak kar veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak yeniden sınıflandırılan tutarın belirlenmesi için UMS 39 uygulanmalıdır.

## **UFRYK 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi**

Kredi/borç alan bir işletme, üstlendiği finansal yükümlülükleri borç veren işletmeye ihraç edeceği özkaynağa dayalı finansal araçlar ile ödemek için bir anlaşma yapabilir.

Özkaynağa dayalı finansal araç ihraç etmek borcun bir kısmının ya da tamamının ödenmesini sağlar. İşletme ihraç edilen özkaynağa dayalı araçlarını, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlar hariç, özkaynağa dayalı araçlarının ödeme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirir (Bu durumda, özkaynağa dayalı araçlar ödenen yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yansıtmak amacıyla muhasebeleştirilmelidir).



Ödenen yükümlülüğün (yada bir kısmının) defter değeri ile ihraç edilen özkaynağa dayalı araçların gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kar/zarar içinde muhasebeleştirilir. Finansal borcun sadece bir kısmının ödendiği durumlarda, borcun kalan kısmına yapılan dağıtımın tutarı, kalan borca ilişkin koşulların önemli ölçüde değiştirilip değiştirilmediğine yönelik değerlendirmenin bir parçasını oluşturur. Kalan borcun koşullarında önemli düzeyde bir değişiklik yapıldığının belirlenmesi durumunda, söz konusu değişiklik, UMS 39 uyarınca önceki (orijinal) borcun ödenmesi ve yeni bir borcun muhasebeleştirilmesi olarak kaydedilir.

#### UMS 39 Kılavuzu

Uygulama Rehberi, UMSK'nın UFRS yıllık baskısında yer almaktadır.

#### Yararlanılabilecek Deloitte yayınları

#### iGAAP 2009: Finansal Araçlar: UMS 32, UMS 39 ve UFRS 7 Standartlarının Açıklamaları

Bu yayının Mayıs 2009 tarihinde 4. basımı yapılmıştır. Bu standartların uygulanması ile birlikte açıklamalı örnekler ve yorumlara yer verir. Daha fazla bilgiye [www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

#### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2005 veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak olan inşaat ya da geliştirme aşamasındaki varlıklar ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

#### Amaç

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebe uygulamalarının ve mali tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaların tanımlanması.

#### Özet

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla, elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi sonucu kiracı tarafından) arazi ve binalardır.
- UMS 40, geleceğe yönelik yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanmak amacıyla inşa edilmekte olan veya işin normal gidişatında satılmak amacıyla elde tutulan veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere uygulanmaz.
- Birden fazla amaçla kullanılan gayrimenkuller (yani; kısmen sahibi tarafından ve kısmen de kiralık amaçlı kullanılan) ayrı olarak muhasebeleştirilen unsurlarına ayrılmalıdır.

- İşletme gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yönteminden birisini seçer.
  - gerçeğe uygun değer yöntemi: yatırım amaçlı gayrimenkul gerçeğe uygun değer ile gösterilerek, değerlendirme farkı kar veya zarara kaydedilir; ve
  - maliyet yöntemi: yatırım amaçlı gayrimenkul, maliyetten amortisman ve varsa değer düşüş karşılığı düşüldükten sonraki tutar ile değerlenir. Gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri dipnotlarda açıklanır.
- Seçilen değerlendirme yöntemi işletmenin tüm gayrimenkul yatırımları için uygulanır.
- İşletme gerçeğe uygun değer yöntemini kullanıyorsa ancak belirli bir gayrimenkul elde edildiğinde, gerçeğe uygun değerinin ileriki dönemlerde tespit edilemeyeceği açıksa, bu gayrimenkul için maliyet bedeli kullanılır ve söz konusu varlık elden çıkana kadar bu yöntem kullanılmaya devam edilir.
- Bir yöntemden diğerine geçilmesine ancak daha doğru bir gösterim sağlanması amacıyla izin verilmektedir. Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçiş oldukça nadir görülür.
- Kiracı tarafından faaliyet kiralaması sonucu elde edilen gayrimenkul, kiracının UMS 40'da belirtilen gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması şartı ile yatırım amaçlı gayrimenkul olarak

## Yorumlar

Yoktur.

## UMS 41 Tarımsal Faaliyetler

### Geçerlilik Tarihi

Bu standart, 1 Ocak 2003 veya bu tarihten sonra başlayan hesap dönemleri için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

Mayıs 2008 tarihinde yayınlanan UFRS'lere ilişkin Yapılan İyileştirmeler ile ortaya çıkan değişiklikler aşağıdaki konularla ilgilidir:

- gerçeğe uygun değer hesaplamaları için kullanılan iskonto oranı; ile
- biyolojik değişim ile ilgili daha fazla bilgi.

Bu değişiklikler 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerlidir.

### Amaç

Tarımla ilgili faaliyetlerin yani, canlı hayvan ve bitkilerden oluşan biyolojik varlıkların biyolojik dönüşümle tarımsal ürün haline gelme sürecinin yönetiminin muhasebeleştirilmesinin tanımı.

### Özet

- Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlar haricinde, tüm biyolojik varlıkların değerlendirilmesi, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi yöntemiyle yapılır.
- Tarımsal ürünün değerlendirilmesi, hasat anındaki gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi yöntemiyle yapılır. Hasat edilen ürün, pazarlanabilir bir ürün olduğundan gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tespitine yönelik bir kuşku bulunmamaktadır.
- Biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler kar veya zarar tablosuna yansıtılır.
- Biyolojik varlıkların gerçeğe uygun değer modeline ilişkin istisnai durum: mali tabloların hazırlandığı aşamada aktif bir piyasa yoksa, ve başka güvenilir herhangi bir ölçüm yöntemi bulunmuyorsa, gerçeğe uygun değer yöntemi yerine maliyet yöntemi uygulanır. Bu durumda biyolojik varlıklar amortismanına tabi tutulmuş bedelinden eğer varsa değer düşüş karşılığı indirilerek değerlendirilir.

- Biyolojik varlığın veya tarımsal ürünün en iyi gerçeğe uygun değerini aktif bir piyasada kayıtlı piyasa fiyatı temsil eder. Aktif bir piyasanın olmaması durumunda bu standart, ölçüme yönelik başka bir yöntem seçimi hakkında yol gösterir.
- Mayıs 2008 tarihinde yapılan değişiklikler, canlı varlıkların iskonto edilmiş nakit akımları kullanılarak hesaplanan gerçeğe uygun değer işlemlerinde biyolojik değişim ile ilgili daha fazla bilgilerin dikkate alınmasına izin verir.
- Gerçeğe uygun değer hasat sonrasında kullanılmaz, bunun yerine UMS 2 Stoklar standardı uygulanır.

## Yorumlar

Yoktur.

## UFRYK 12 Hizmet İmtiyaz Anlaşmaları

**Açıklama:** Bu Yorum birkaç farklı standarttan alıntılar ile oluşturulmuş olup, karmaşık ve önemli yapısından dolayı ayrı olarak bu kitapçıkta yer almıştır.

### Geçerlilik Tarihi

1 Ocak 2008 veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir.

### Amaç

Kamu sektörüne ilişkin altyapı varlıkları ve hizmetleri sağlayan özel sektör işletmecilerinin muhasebe uygulamalarına yöneliktir. Bu yorum, bu tür anlaşmaların devlet (teşvik veren) tarafından muhasebeleştirilmesi konusunda ilgili değildir.

### Özet

- Yorumun kapsamı dahilindeki anlaşmalarda (gerçekte işletmeciler tarafından kontrol edilmeyen altyapı varlıklarının olduğu anlaşmalar), altyapı varlıkları işletmecinin maddi duran varlıkları olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine işletmeci, anlaşmanın şartlarına istinaden, aşağıdakileri muhasebeleştirir:
  - finansal varlık: işletmecinin sözleşme süresi boyunca önceden belirlenen nakit veya başka bir finansal varlığı almak için koşulsuz hakkı olduğu durumlarda; veya
  - maddi olmayan duran varlık: işletmecinin geleceğe ait nakit akımlarının belirlenmediği, yani altyapı varlığının kullanımına göre değişen nakit akımlarının olduğu durumlarda; veya
  - hem finansal varlık, hem de maddi olmayan duran varlık: işletmecinin kazancının bir kısmının finansal bir varlık, diğer bir kısmının da maddi olmayan duran bir varlık vasıtasıyla sağlandığı durumlarda.

### Diğer Yorumlar

UFRYK 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları:

Bu yorum, imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin açıklama gerekliliklerini belirtir.

## UFRYK 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı

**Açıklama:** Bu Yorum birkaç farklı standarttan alıntılar ile oluşturulmuş olup, karmaşık ve önemli yapısından dolayı ayrı olarak bu kitapçıkta yer almıştır.

### Geçerlilik Tarihi

1 Temmuz 2009 veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için hazırlanan mali tablolar için geçerlidir. Erken uygulamaya bazı kısıtlamalar ile izin verilmektedir.

### Amaç

Nakit dışı varlıkların ortaklara dağıtımında uygulanacak muhasebeleştirme işlemine yöneliktir.

### Özet

- Temettü borcu, dağıtılmasına karar verilen temettünün uygun şekilde onaylandığı ve ödenip ödenmeyeceği konusunun bundan sonra işletmenin isteğine bağlı olmadığı durumlarda muhasebeleştirilir.
- İşletme temettü borcunu dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmelidir. Temettü borcu her bir raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir, ve defter değerinde tespit edilen değişiklikler özkaynaklarda muhasebeleştirilir.
- Ödenecek temettü ile dağıtılacak net varlıkların defter değeri arasındaki fark, kar ve zarar içinde muhasebeleştirilmelidir.

# Gündemde Olan UMSK Projeleri

UMSK ve UFRS Yorumlama Komitesi toplantılarında alınan kararların özetlerinin de yer aldığı, UMSK ve UFRS Yorumlama Komitesi'ne ait gündem projeleri ve araştırma konuları ile ilgili son haberlere [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresinden ulaşabilirsiniz.

UMSK'nın 31 Mart 2010 tarihi itibarıyla gündem projelerinin özeti aşağıda sunulmuştur.

\* *FMSK ile ortaklaşa gerçekleştirilen Yakınlaşma Projesi*

Konu	Proje	Mevcut Durum
Yıllık değişiklikler	UFRS'de yapılan ve çok önem teşkil etmeyen değişiklikler: <ul style="list-style-type: none"><li>• 2008 - 2010</li><li>• 2009 - 2011</li></ul>	2010'un ilk yarısında nihai bir UFRS yayınlanması planlanmıştır.  2010'un ikinci yarısında bir nihai taslağın yayınlanması planlanmıştır.
Ortak Kontrol İşlemleri	Satın alan işletmenin konsolide ve bireysel mali tablolarındaki işletmeler arasındaki birleşmeler veya müşterek kontrol altındaki işletmeler ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerini belirtir.	Bu konu Aralık 2007 tarihinde gündem konusuna eklenmiştir.  Bu konuyla ilgili zamanlama henüz belirlenmemiştir.

Konu	Proje	Mevcut Durum
Kavramsal Çerçeve *	Bu proje sekiz aşamadan oluşmaktadır: A Amaçlar ve niteliksel özellikler B Unsurlar ve muhasebeleştirme C Ölçüm D Raporlama yapan işletme E Sunum ve dipnot açıklamaları F Çerçevenin amacı ve rolü G Kar amacı gütmeyen işletmelere uygunluk H Gerekli olduğu durumlarda, diğer konular	A aşamasına yönelik nihai bölümlerin 2010 yılının ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir. B aşamasına yönelik TB'nin 2010 yılında ve bir nihai taslağın da 2011 yılında yayınlanması beklenmektedir. C aşamasına yönelik bir TB'nin 2010'un ilk yarısında ve bir nihai taslağın da 2011 yayınlanması planlanmıştır. D aşamasına ilişkin son bölümlerin 2010'un ikinci yarısında yayınlanması planlanmıştır. UMSK henüz diğer aşamaların zamanında bir belirleme yapmamıştır.
Özel Amaçlı İşletmelerin de dahil olduğu konsolidasyon*	Bu projenin amacı, konsolide mali tablo hazırlanmasında esas alınan "kontrol" kavramı hakkında çok detaylı rehberlik sağlamaktır.	Aralık 2008 tarihinde bir Nihai Taslak yayınlanmıştır. Nihai UFRS'nin 2010'un ikinci yarısında yayınlanması planlanmıştır.
Konsolidasyon (Açıklamalar)	Özel Amaçlı ya da Özel Olarak Kurulan İşletmelere ilişkin açıklama gerekliliklerini belirtir	Nihai UFRS'nin 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.
Finansal durum tablosu dışı bırakma	UMS 39'da finansal durum tablosu dışı bırakma ile ilgili olarak yer alan çelişkili bilgilerin düzenlenmesi.	Mart 2009 tarihinde bir Nihai Taslak yayınlanmıştır.  Yeniden düzenlenen nihai taslak 2010'da yayınlanacaktır. Aşağıdaki "Finansal Araçlar Kapsamlı Proje" kısmına bakınız.
Durdurulan faaliyetler ile satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar	Bu projenin amacı UFRS 5 standardında durdurulan faaliyetlere ilişkin belirtilen tanımı ve bu konuyla ilgili açıklamaları genişletmektir.	Eylül 2008 tarihinde yayınlanan Nihai Taslak 2010'un ikinci çeyreğinde yeniden yayınlanacaktır.  Nihai UFRS'nin 2010 yılında yayınlanması beklenmektedir.
Hisse Başına Kazanç	UMS 33'deki ilgili değişiklikler devlet tahvilleri yöntemi ve diğer birkaç konu ile ilgili değişiklikler.	Ağustos 2008 tarihinde bir Nihai Taslak yayınlanmıştır. Bu proje 2010 yılının ikinci yarısında görüşülecektir.



Konu	Proje	Mevcut Durum
Emisyon alım-satım planları	Emisyon alım-satım hakları ile bu haklarla ilişkilendirilen devlet yardımları ile ilgili muhasebeleştirme işlemlerini belirler. Ancak genel anlamda devlet yardımlarına değinmez.	2010'un ikinci yarısında bir Teşhir Taslağı'nın yayınlanması beklenmektedir.
Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm Rehberi*	Bir başka standardın gerektirdiği durumlarda, işletmelerin varlıklarının ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini nasıl ölçmeleri gerektiği konusunda rehberlik sağlar.	Kasım 2006'da FMS 157 "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" standardı ile ilgili bir tartışma bildirisi yayınlanmıştır.  Nihai UFRS'nin 2010'un ikinci yarısında yayınlanması beklenmektedir.
Finansal Araçlar: Kapsamlı Proje (UFRS 9)	UMS 39'un yeniden düzenlenmesinin amacı bu standardı iyileştirmek, daha açık bir hale getirmek ve bunların sonucunda bu standardı aşamalı olarak UFRS 9 standardıyla değiştirmektir.	UFRS 9'un finansal araçların ölçümü ve sınıflandırılmasıyla ilgili olan ilk kısmı Kasım 2009'da yayınlanmıştır.  Kasım 2009'da değer düşüklüğü üzerine bir Nihai Taslak yayınlanmıştır.  Finansal yükümlülüklerin ölçümü ve sınıflandırması ile ilgili bir Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.  Finansal Riskten Korunma Muhasebesi ile ilgili bir Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.  Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma işlemi ile ilgili bir Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında veya 2011 yılının başında yayınlanması beklenmektedir.
Özkaynak niteliğinde olan finansal araçlar	Bu proje, yükümlülükler ile özkaynak arasındaki farklara değinir.	2010 yılının ilk yarısında bir Nihai Taslağın yayınlanması beklenmektedir. Nihai UFRS'nin 2011 yılında yayınlanması beklenmektedir.
Mali Tablo Sunumu (Performans Raporlaması)*	Üç aşamalıdır: A. Mali tablolar ve karşılaştırmalı bilgilerin seçilmesi B. Kapsamlı gelir tablosu  C. UMS 1 ile UMS 7'nin değiştirilmesi	Nihai UFRS Eylül 2007'de yayınlanmıştır.  Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.  Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.

Konu	Proje	Mevcut Durum
Devlet Teşvikleri	Bu projenin amacı, UMS 20 standardını geliştirmektir.	Gelir tahakkuku ile emisyon ticaret planlarının tamamlanamaması nedeniyle çalışma ertelenmiştir.  Yeni çalışma takvimi henüz açıklanmamıştır.
Gelir Vergileri*	Amacı UMS 12 Gelir Vergileri standardı ile Amerika'da geçerli olan SFAS 109 Gelir Vergisinin muhasebeleştirilmesi standardı arasındaki farklılıkları azaltmaktır.	Mart 2009 tarihinde bir Nihai Taslak yayınlanmıştır  Çalışma ertelenmiştir: Yapılacak sınırlı sayıdaki değişiklikler, 2010'un ikinci yarısından itibaren değerlendirilecektir.
Sigorta Sözleşmeleri*, 2. Aşama	Bu projenin amacı, sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili daha kapsamlı açıklamalar getirmektedir.	2010 yılının ilk yarısında bir Nihai Taslağın yayınlanması beklenmektedir.
İş Ortaklıkları*	UMS 31 <i>İş Ortaklıklarındaki Paylar</i> standardının opsiyonlarını azaltan bir standart ile değiştirilmesidir. Odak noktası, ilgili haklar ve yükümlülüklerdir.	Nihai taslak Eylül 2007'de yayınlanmıştır.  Nihai bir UFRS standardının 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.
Kiralamalar*	Bu projenin amacı, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirmesini, varlıklar ve yükümlülüklerin Kavramsal Çerçeve'deki tanımları ile daha tutarlı bir hale getirmektir.	Mart 2009 tarihinde bir TB yayınlanmıştır.  Nihai Taslağın 2010 yılının ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.
Yükümlülükler (UMS 37'deki değişiklikler)	Bu projenin amacı yükümlülüklerin belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ile ilgili gerekliliklerin geliştirilerek, düzenlenmesidir.	Nihai taslak Haziran 2005 tarihinde yayınlanmıştır.  Ölçüm konularıyla ilgili olarak hazırlanan başka bir Nihai Taslak Ocak 2010'da yayınlanmıştır.  Nihai UFRS'nin 2010'un ikinci yarısında yayınlanması planlanmıştır.

Konu	Proje	Mevcut Durum
Yönetim Açıklaması	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gündeme Aralık 2007 tarihinde dahil edilmiştir.</li> <li>Bu projenin amacı mali tablolara ilişik ancak mali tabloların haricinde sunulacak açıklayıcı bir rapor örneği geliştirmektir.</li> <li>Bu projenin sonucunda en iyi uygulama ile ilgili bir rehber oluşturulacaktır.</li> </ul>	<p>UMSK Ekim 2005'te bu proje ile ilgili olarak bir TB yayınlanmıştır.</p> <p>Haziran 2009 tarihinde bir Nihai Taslak yayınlanmıştır.</p> <p>Rehberin 2010 ikinci yarısında tamamlanarak yayınlanması beklenmektedir.</p>
Emeklilik Sonrası Sağlanan Faydalar (emeklilik maaşı dahil)	<p>Bu proje aşağıdakileri kapsar:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>UMS 19'a yönelik 4 yıl içinde tamamlanması hedeflenen bazı değişiklikleri; ve</li> <li>FMSK çerçevesinde emeklilik maaşlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili mevcut yöntemin kapsamlı olarak incelenmesi.</li> </ul>	<p>Bu konuyla ilgili Mart 2008'de bir TB yayınlanmıştır.</p> <p>2010'un ilk yarısında bir Nihai Taslağın yayınlanması beklenmektedir.</p>
Otoriteler tarafından fiyatı belirlenen faaliyetler	<p>Bu proje, faaliyetlerindeki fiyatlar düzenleyici otoriteler tarafından belirlenen şirketlerin bu düzenlemeler sonucu herhangi bir yükümlülük veya varlık muhasebeleştirip muhasebeleştirilmeyeceğini ele almaktadır.</p>	<p>Temmuz 2009'da bir Nihai Taslak yayınlanmıştır.</p> <p>Nihai UFRS'nin 2011'in ikinci yarısında yayınlanması beklenmektedir.</p>
Gelir Tahakkuku*	<p>Bu projenin amacı, gelirlerin ne zaman mali tablolarda muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili genel ilkeleri belirlemektir.</p>	<p>Tartışma Bildirisi Aralık 2008 tarihinde yayınlanmıştır.</p> <p>Nihai Taslağın 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.</p>
Tazminat ile ilgili faydalar (UMS 19'da yapılan değişiklikler)	<p>Bu projenin amacı; istifa eden çalışanlar ile işten çıkarılan çalışanlar için uygulanan muhasebeleştirme işlemlerinin arasındaki farka açıklık getirmektir.</p>	<p>UMS 19'da yapılacak nihai değişikliğin 2010'un ilk yarısında yayınlanması beklenmektedir.</p>

# UMSK'nın faal araştırma konuları

## \* FMSK ile ortaklaşa gerçekleştirilen Yakınlaşma Projesi

Konu	Mevcut Durum
Maddi Olmayan Duran Varlıklar*	<ul style="list-style-type: none"><li>İşletme birleşmesi yoluyla elde edilenler dışında, satın alınan ya da işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne yönelik tutarlı bir yaklaşım geliştirmek.</li><li>Araştırma bildirisi hazırlanmaktadır.</li><li>Bu projenin Aralık 2007 tarihinde gündem dışı bırakılmasına, ancak halen bir araştırma konusu olarak devam etmesine karar verilmiştir.</li><li>Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu, Şirket İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar'ın Başlangıç Muhasebeleştirilmesi'ne ilişkin olarak bir tartışma bildirisi yayınlamıştır.</li></ul>
Madencilik Faaliyetleri	<ul style="list-style-type: none"><li>Amaç, rezervlerin ve kaynakların tahminini ve başlıca raporlama kanunlarını etkileyen faktörlere ve madencilik sektöründe kullanılan sistemlerin sınıflandırılmasına odaklanmaktadır.</li></ul> <p>Bu konu ile ilgili olarak bir grup ulusal standart belirleyici Ağustos 2009'da taslak bir tartışma bildirisi hazırlanmıştır. Bu konudaki görüşler 2010'un ilk yarısında yayınlanacaktır.</p>

## UFRS Vakfı'nın projesi

Konu	Mevcut Durum
UFRS XBRL Sınıflandırması	<ul style="list-style-type: none"><li>Bu konu için <a href="http://www.iasb.org/XBRL/XBRL.htm">http://www.iasb.org/XBRL/XBRL.htm</a> adresine bakınız.</li></ul>

# Yorumlar

UMS ve UFRS'ye ilişkin yorumlar, UFRS Yorumlama Komitesi'nin (eski adıyla UFRYK) tarafından yayınlanmaktadır. Yorumlar, UMSK'nın uyulması zorunlu olan yayınlardır. Bundan dolayı, mali tablolar her bir uygulanabilir standart ve yorumun tüm gerekliliklerini karşılayamadıkları durumda, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak tanımlanamazlar.

## UFRYK (IFRIC) Yorumları

Aşağıda belirtilen yorumlar 2004 yılından, 31 Mart 2010 tarihine kadar UFRS Yorumlama Komitesi tarafından yayımlanan yorumlardır:

- UFRYK 1 *Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler*
- UFRYK 2 *Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar*
- UFRYK 3 *İptal edilmiştir.*
- UFRYK 4 *Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*
- UFRYK 5 *Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar*
- UFRYK 6 *Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler*
- UFRYK 7 *UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması*
- UFRYK 8 *Yürürlükten kaldırılmıştır.*
- UFRYK 9 *Saklı Türevlerin Yeniden Değerlendirilmesi*
- UFRYK 10 *Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü*
- UFRYK 11 *- Yürürlükten kaldırılmıştır.*
- UFRYK 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*
- UFRYK 13 *Müşteri Bağlılık Programları*
- UFRYK 14 *UMS 19 - Tanımlanmış Fayda Planı Varlıklarındaki Limitler, Asgari Fonlama Zorunlulukları ve Aralarındaki Bağlantı*
- UFRYK 15 *Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları*

- UFRYK 16 *Yurtdışındaki İşletmelerde Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması*
- UFRYK 17 *Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı*
- UFRYK 18 *Müşterilerden Varlık Transferleri*
- UFRYK 19 *Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Araçlarla Ödenmesi*

### **SYK (SIC) Yorumları**

SYK tarafından 1997-2001 tarihleri arasında yayınlanan aşağıdaki yorumların hepsi halen geçerlidir: Geri kalan tüm SYK Yorumlarının yerini ise UMSK tarafından yayınlanan UMS'ler ile yeni UFRS'lerdeki değişiklikler almıştır.

- SYKT 7 Euro'nun tanıtımı
- SYKT 10 Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
- SYKT 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
- SYKT 13 Ortak Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak girişimciler tarafından yapılan parasal olmayan katkılar
- SYKT 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler
- SYKT 21 Gelir Vergisi – Yeniden değerlendirilen amortismanına tabi olmayan varlıkların geri kazanımı
- SYKT 25 Gelir Vergisi – İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
- SYKT 27 Yasal Açısından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
- SYKT 29 İmtiyazlı hizmet anlaşmaları: Açıklamalar
- SYKT 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
- SYKT 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Web Sitesi maliyetleri

### **UFRS Yorumlama Komitesi'nin Gündeminde Olmayan Kalemler**

Artık UFRS Yorumlama Komitesi olarak bilinen UFRYK'nin, önce gündemine almayı düşündüğü, ama daha sonra vazgeçtiği yaklaşık 175 adet konuyu [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com) adresinde bulabilirsiniz. Komite, bu konuların neden gündem kapsamına alınmadığı ile ilgili durumları açıklamıştır. Bu açıklamalar, içerik olarak, UFRS'nin uygulanmasına yardımcı olmaktadır. Bu konuya ilişkin listeye [www.iasplus.com/ifric/notadded.htm](http://www.iasplus.com/ifric/notadded.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## Yorumlama Komitesi'nin Kanuni Süreci

Artık UFRS Vakfı olarak bilinen IASC Vakfı'nın mütevellileri, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) (yeni adıyla UFRS Yorumlama Komitesi) için Kanuni Süreç Rehberi'ni Şubat 2007 tarihinde yayınladı. Bu rehber, UMSK'nin [www.iasb.org](http://www.iasb.org) web sayfasından ulaşabilirsiniz.

UFRS Yorumlama Komitesi, taslak ve nihai yorumların kabul edilmesi için gerçekleştirilen oylamalarda 14 üyeden 10'unun rızasını alması durumunda, bu yorumları onaylar. Bu yorumları sonuçlandırmak ve nihai haline getirmek için daha sonradan UMSK'nin en azından 9 üyesi tarafından onaylanmalıdır.

## UFRS Yorumlama Komitesi'ne (eski adıyla UFRYK) İlişkin Mevcut Gündem Konuları

Aşağıda yer alan bilgiler UFRS Yorumlama Komitesi'nin 31 Mart 2010 tarihindeki gündem projelerinin özetine ilişkindir.

Standart	Konu	Mevcut Durum
UFRS 6	Üretimden çekme, maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi	Faal
UFRS 2	Hisse bazlı ödeme – hakediş koşulları ve hak ediş olmayan koşullar	Faal

## Deloitte UFRS e-egitimleri (İngilizce)

Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının internet üzerinden öğrenilmesine yardımcı olacak eğitim materyallerini ücretsiz olarak sunmaktadır. Tüm UMS ve UFRS'lere ilişkin modüller mevcuttur. Bu modüller düzenli olarak güncellenmektedir.

Her modül, boyutu 4 mb ile 6 mb arası değişen bir zip dosyasından oluşur. Bu zipteki dosyalar bilgisayarınızdaki bir klasöre yüklenebilir.

Modülleri yüklemeye başlamadan önce, karşınıza çıkacak olan uyarı yazısını okuyup, bu yazıyı kabul etmeniz istenecektir. Bu siteye kaydını yaptıranlar internet üzerindeki bu modülleri, yapısını değiştirmeden ve materyallerin telif hakkının Deloitte'ta olması koşulu ile kullanabileceklerdir.

Bu materyalleri yüklemek için, [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net) veya [www.deloitteacademy.com.tr](http://www.deloitteacademy.com.tr) adresine gidip ana sayfadaki ampulün üstüne tıklayınız.

Deloitte'un UFRS ile ilgili olarak hazırladığı diğer yayınlar

UFRS'ye göre hazırlanan örnek mali tabloların, UFRS sunum ve açıklama kontrol listelerinin ve UFRS uyum kontrol listelerinin hem İngilizcesine hem de çevrilmiş olan diğer dillerdeki düzenlemelerine [www.iasplus.com/fs/fs.htm](http://www.iasplus.com/fs/fs.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

Bu Cep Kitapçığı farklı dillerde çevrilmiş olup, bu düzenlemelere [www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm#pocket](http://www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm#pocket) adresinden ulaşabilirsiniz.

Deloitte'un UFRS ile ilgili olarak hazırladığı 100'den fazla İspanyolca yayına bu adresten ulaşabilirsiniz: [www.iasplus.com/espanol/espanol/htm](http://www.iasplus.com/espanol/espanol/htm).

Deloitte tarafından hazırlanan İGAAP kitaplarına (UFRS Raporlaması ve İGAAP Finansal Araçlar: UMS 32, UMS 39 ve Açıklanan UFRS 7 ile ilgili rehber yayınlar) Lexis-Nexis, <http://www1.lexisnexis.co.uk/deloitte/> adresinden ulaşabilirsiniz.

Deloitte UFRS Üniversite Ortaklığı: Ders kitapları, örnek uygulamalar, açıklayıcı bilgiler ve finansal destek sağlayarak, UFRS'nin üniversitedeki ders müfredatına bir an önce dahil edilmesini sağlamak amacıyla Deloitte tarafından kurulmuştur. Bu siteye [http://deloitte.com/view/en\\_US/us/article/e87dfd0057101210VgnVCM100000ba42f00aRCRDhtm](http://deloitte.com/view/en_US/us/article/e87dfd0057101210VgnVCM100000ba42f00aRCRDhtm) adresinden ulaşabilirsiniz.

## “IAS Plus Update” Sirkülerimize Abone Olun

Deloitte uluslararası finansal raporlama konusundaki gelişmeleri bildirmek amacıyla “IAS Plus Update” sirküleri hazırlamaktadır. Bu sirküler önemli bildirimleri, önerileri ve diğer yeni ve önemli olayları içermektedir.

Bu sirkülere ve e-bilgilere ulaşmak ve bu bilgileri kaydetmek için [www.iasplus.com/subscribe.htm](http://www.iasplus.com/subscribe.htm) adresindeki IAS Plus ana sayfasını ziyaret ederek, üye olunuz.

“IAS Plus Update” sirkülerinin elektronik kopyalarına [www.iasplus.com/iasplus.htm](http://www.iasplus.com/iasplus.htm) adresinden ulaşabilirsiniz.

IAS plus sitesi üyelerine ayrıca RSS beslemesi üzerinden de bildirimlerde bulunmaktadır.



# Deloitte Academy

The screenshot displays the Deloitte Academy website interface. At the top, there is a navigation menu with links for 'Anasayfa', 'DEVAK', 'Deloitte Academy', 'Eğitim Hizmetlerimiz', 'Yayımlar', 'Haberler', 'SOS', and 'Bize Ulaşın'. The main header features the 'DEVAK' logo on the left and the 'Deloitte Academy' logo on the right. Below the header, there is a section titled 'Biliyoruz, uyguluyoruz, öğretiyoruz.' followed by a sub-header 'Profesyonel Destegimiz Deloitte Academy'. The main content area is divided into several columns. On the left, there is a 'Üye Girişi' section with a search bar and a list of user roles. Below this is a large image of a lighthouse. The central column contains a 'Eğitim Listesi' with a list of courses, including 'Yeni Türk Ticaret Kanununa İlgili Hukuk ve Ekonomi Düzeyinde Sorular' (1 Gün), 'Kapsamlı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Eğitimi' (3 Gün), 'UFRS Uygulama Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve İÇ Denetim' (2 Gün), 'Dünyanın En İyi Akademik ve Yönetim' (2 Gün), 'Her Yöneticinin Bilmesi Gereken Finansal Bilgiler' (3 Gün), and 'İT Denetimine Giriş' (3 Gün). To the right of the course list, there is a 'Sınav İçerisi' section with a 'Sınav İçerisi' button and a 'İç Denetim Eğitimi' button. Below this is a 'Webcast' section with a 'Webcast' button and a 'UFRS Cep Kılavuzu' button. On the far right, there is a 'Denetim Hizmetleri' section with a 'Denetim Hizmetleri' button and a 'Denetim Hizmetleri' button. At the bottom of the page, there is a footer with the text 'Deloitte Academy' and the website address 'www.deloitteacademy.com.tr'.

Ekonomik gelişmeler, dünya ticaretindeki rekabetçi ortam, küreselleşme ve yeni düzenlemeler, şirketlerin bünyesinde bu gelişme ve düzenlemeleri takip edebilecek ve başarıyla uygulayabilecek uzman profesyonellere ihtiyaç doğmasına neden olmuştur. Dolayısıyla en önemli kaynak olan insan gücünün eğitimi daha da önem kazanmıştır.

Deloitte Academy olarak bir süredir müşterilerimizin uzman profesyonellerinin ihtiyaçlarını karşılayacak, pek çok alanda yetkinliklerini geliştirecek eğitim hizmetleri vermekteyiz.

Deloitte Academy web sitemizi ziyaret ederek UFRS, Vergi, İç Denetim, Basel II, Kurumsal Yönetim, BT Denetimi ve Muhasebe konularında düzenlediğimiz sınıf içi eğitimlerimiz hakkında bilgi sahibi olabilirsiniz. Web sitemiz üzerinden online kayıt yaptırabilir ve şirkete özel eğitim taleplerinizi yine online olarak bize iletebilirsiniz.

Güncel konuların Deloitte'un uzman kadrosu tarafından aktarıldığı ve en son teknolojinin kullanıldığı interaktif ve/veya arşivden izlenebilen webcast yayınlarına ulaşabilir, Deloitte'un vergi, denetim, danışmanlık gibi hizmetlerine ve farklı sektörlere yönelik yayın ve raporlarına ulaşabilirsiniz.

Deloitte Academy websitesi [www.deloitteacademy.com.tr](http://www.deloitteacademy.com.tr) adresinde hizmetinizde.

# Denetimnet

SPK ve BDDK düzenlemeleri, UFRS alanındaki gelişmeler, yasalasması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte şirketlerin ve denetim profesyonellerinin çalışma usul ve esaslarının geçmişte alışıl gelen yaklaşımlardan çok farklı olacak yeni bir dönem başlamaktadır.

Bu yeni dönemde şirketlerin ve denetim profesyonellerinin her geçen gün hızla değişen konularda gelişmeleri takip edebilmeleri, düzenlemeler ve uygulamalar hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, eğitim ve etkinlikleri izleyebilmeleri, makale ve yayınları okuyabilmeleri amacıyla 'Denetimnet' hizmetimizi sunmaktayız.

Denetimnet olarak, Kurumsal Yönetim, Denetim Komitesi, İç ve Dış Denetim ve Bilgi Teknolojisi Denetimi konularında Deloitte'un bilgi, deneyim, insan ve teknoloji kaynaklarını kullanarak hizmet vermekteyiz. Denetimnet sitesini ziyaret ederek bu konulardaki gelişmeleri ve gündemi takip edebilir, uluslararası ve ulusal düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olabilirsiniz.

Denetimnet web sitemizden, Deloitte yazarları tarafından kaleme alınmış site kapsamındaki konulara ilişkin makaleleri, basından özel makaleleri ve "Denetimnet Bültenleri"ni takip edebilirsiniz. Muhasebe ve raporlama standartları ile uygulamaları üzerine İngilizce ve Türkçe olarak hazırlanmış yayınlar ve ilgili bağlantılara ve BDDK, SPK ve EPDK'nın en son duyurularına erişebilirsiniz. "Denetçinin Not Defteri" bölümünden şirketlerin ve denetim profesyonellerinin mesleki çalışmalarında faydalı olacağını düşündüğümüz çeşitli konulara ulaşabilirsiniz. Güncel konuların Deloitte'un uzman kadrosu tarafından aktarıldığı interaktif ve/veya arşivden izlenebilen webcast yayınlarına ve daha birçok konuda bilgiye ulaşabilirsiniz.

Denetimnet websitesi [www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net) adresinde hizmetinizde.

# Website Adresleri

## Deloitte Touche Tohmatsu

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)

[www.deloitteacademy.com.tr](http://www.deloitteacademy.com.tr)

[www.verginet.net](http://www.verginet.net)

## UMSK

[www.iasb.org](http://www.iasb.org)

## Standart Belirleyen Ulusal Kuruluşlar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

[www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)

Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu

[www.aasb.com.au](http://www.aasb.com.au)

Kanada Muhasebe Standartları Kurulu

[www.acsbcanada.org](http://www.acsbcanada.org)

Çin Muhasebe Standartları Kurulu

[www.casc.gov.cn/internet/internet/en.html](http://www.casc.gov.cn/internet/internet/en.html)

Authorit des Normes Comptables (Fransa)

[www.minefi.gouv.fr/directions\\_services/CNCompta/](http://www.minefi.gouv.fr/directions_services/CNCompta/)

Almanya Muhasebe Standartları Kurulu

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)

Japonya Muhasebe Standartları Kurulu

[www.asb.or.jp](http://www.asb.or.jp)

Kore Muhasebe Standartları Kurulu

<http://eng.kasb.or.kr>

Yeni Zelanda Finansal Raporlama Standartları Kurulu ve Yeni Zelanda Muhasebe Standartları İnceleme Kurulu

[www.nzica.com](http://www.nzica.com)  
[www.asrb.co.nz](http://www.asrb.co.nz)

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu

[www.asb.org.uk/asp](http://www.asb.org.uk/asp)

Amerika Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

[www.fasb.org](http://www.fasb.org)

## Uluslararası Denetleme ve Güvence Standartları Kurulu

[www.ifac.org/iaasb](http://www.ifac.org/iaasb)

## Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

## Uluslararası Menkul Kıymetler Organizasyonu Komisyonu

[www.iosco.org](http://www.iosco.org)

IAS Plus websitesinde muhasebe ile ilgili konular hakkında yaklaşık 200 adet bağlantı adresi bulunmaktadır. Bu adreslere ulaşmak için [www.iasplus.com/links/links.htm](http://www.iasplus.com/links/links.htm) adresine tıklayınız.

# Deloitte Hakkında

"Deloitte", seçilmiş müşterilere denetim, danışmanlık, kurumsal finansman, kurumsal risk ve vergi alanlarında hizmet vermek için işbirliğinde bulunan dünya çapındaki bağımsız firmaların on binlerce uzmanının altında topladığı markadır. Bu firmalar İsviçre mevzuatına göre kurulmuş Deloitte Touche Tohmatsu ("DTT") üye firmalarıdır. Her üye firma belirli bir coğrafi bölgede hizmet sunar ve faaliyet gösterdiği ülke veya ülkelerin kanunlarına ve mesleki düzenlemelerine tabidir. DTT, üye firmaların eşgüdüm faaliyetine yardım eder ancak kendisi müşterilere hizmet sağlamaz. DTT ve her DTT üye firması ayrı ve münferit yasal varlıktır. DTT ve DTT üye firmaları sadece kendi eylem ve yükümlülüklerinden sorumludur, diğer üye firmaların eylem ve yükümlülüklerinden sorumlu tutulamaz. Her DTT üye firması uluslararası kanunlar, düzenlemeler, alışılmış pratikler ve diğer etkenlere uyumlu olacak şekilde farklı yapılanmıştır ve bağılı ortaklıklar, iştirakler ve/veya tüzel kişiler üzerinde profesyonel hizmetleri vermeyi güvence altına alabilir.

## **Kitabı Türkçeye çeviren:**

### **Göler Bayram**

Kıdemli Müdür, Denetim

gbayram@deloitte.com

## **DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.**

Sun Plaza

Maslak Mah. Bilim Sk. No:5

34398 Şişli, İstanbul

Tel : +90 (212) 366 60 00

Fax : +90 (212) 366 60 10

Armada İş Merkezi

A Blok, Kat:7 No:8

06510 Söğütözü, Ankara

Tel: +90 (312) 295 47 00

Fax: +90 (312) 295 47 47

Punta Plaza

1456 Sok. No:10/1

Kat:12 Daire: 14 - 15

Alsancak, İzmir

Tel: +90 (232) 464 70 64

Fax: +90 (232) 464 71 94

[www.deloitte.com.tr](http://www.deloitte.com.tr)

[www.verginet.net](http://www.verginet.net)

[www.denetimnet.net](http://www.denetimnet.net)





[www.deloitte.com.tr](http://www.deloitte.com.tr)

Deloitte, faaliyet alanı bir çok endüstriyi kapsayan özel ve kamu sektörü müşterilerine denetim, vergi, danışmanlık ve kurumsal finansman hizmetleri sunmaktadır. Küresel bağlantılı 140'tan fazla ülkedeki üye firması ile Deloitte, nerede faaliyet gösterirse gösterebilir, başarılarına katkıda bulunmak için müşterilerine birinci sınıf kapasitesini ve derin yerel deneyimini sunar. Deloitte'un 168.000'inden fazla uzmanı, mükemmelliğin standardı olmayı kendilerini adanmıştır.

Deloitte uzmanları; ortak kültürün sağladığı birlik, pazar ve müşterilere sağlanan katma değer, birbirlerine olan bağlılık ve kültürel çeşitliliğin gücü ile tek bir bütündür. Uzmanlar, sürekli öğrenim, mücadele isteyendeneyimler ve zengin kariyer olanakları sunan bu çevrede çalışır. Deloitte uzmanları kurumsal sorumluluğu güçlendirmeye, kamu güvenini oluşturmaya ve toplumlarında pozitif bir etki yaratmaya kendilerini adanmışlardır.

Deloitte; bir veya birden fazla, ayrı ve bağımsız birer yasal varlık olan, İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ve üye firma ağına atfedilmektedir. Deloitte Touche Tohmatsu Limited ve üye firmalarının yasal yapısının detaylı açıklaması için lütfen [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) adresine bakınız.

©2010 Deloitte Türkiye. Her hakkı saklıdır. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited