



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

IFRS® 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

IFRS® 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması

Kapsam ve Temel Kavramlar

IFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması, 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2003 yılında yayımlanmıştır. İşletmeler, finansal tablolarının UFRS standartlarına tamamen uygun olduğunu açık ve koşulsuz olarak ilk kez belirttiklerinde bu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamalıdır.

IFRS 1'in amacı, işletmenin UFRS Standartları uyarınca ilk kez hazırladığı açılış finansal durum tablosu için hükümleri ve hükümlerden muafiyetleri belirler. Ek olarak, daha önce uygulanan ulusal muhasebe standartlarından UFRS Standartlarına geçişin işletmenin finansal raporlama bilgilerini nasıl etkilediği ile ilgili yapılması gereken açıklamaları belirtir.

IFRS 1, UFRS Standartlarına göre hazırlanan finansal bilgilerin:

- şeffaf ve karşılaştırılabilir olması;
- tarihinin doğru olması;
- dönüştürme maliyetlerinin faydasını aşmaması gerekmektedir.

Bir işletme, finansal tablolarını UFRS ye göre ilk defa hazırlarken bu UFRS 1 Standardını uygular. Ayrıca, bir işletmenin ara finansal raporlarını UMS® 34 Ara Dönem Finansal Raporlama'ya göre hazırlaması durumunda, bu Standart, UFRS Standartlarına göre ilk yıllık finansal raporlamayı kapsayacak tüm ara dönemlere de uygulanır.

Bu Standart, işletmenin hangi durumlarda UFRS Standartlarını ilk kez uygulayan olarak muamele göreceğini tanımlar:

a) İşletmenin en güncel finansal raporlarının

- ulusal standartlara göre;
- UFRS Standartlarına göre, ancak UFRS Standartlarına uyduklarına dair teyit olmaksızın;
- ulusal standartlara göre ve kısmen UFRS Standartlarına uygun;
- UFRS Standartları ile bazı mutabakatlar ile ulusal standartlara göre hazırlanmış olması.

b) İşletme en güncel finansal raporları UFRS Standartlarına göre, ancak diğer kullanıcıların kullanımına sunmadan sadece kendi iç kullanımı için hazırlamıştır;

b) İşletme, yalnızca konsolide finansal raporları UFRS Standartlarına göre hazırlamıştır, ancak UMS 1 Finansal Tabloların Sunumu'na ilişkin hükümleri eksik bir şekilde uygulamıştır;

d) İşletme herhangi bir finansal tablo hazırlamamıştır.

Bir işletme finansal tablolarını UFRS Standartlarına göre hazırladığını iddia etmiş ve bu gerçeği teyit eden açık ve koşulsuz bir açıklama yapmış olabilir. Ancak, daha sonra, herhangi bir nedenle, yapılan ilave açıklamalar UFRS Standartlarına uymayabilir. İşletme, finansal raporların UFRS Standartlarına göre

hazırlanmasına tekrar geri döndüğünde bu uygulama ilk kez uygulayan olarak kabul edilmez ve bu durumda UFRS 1 geçerli olmaz.

Bir işletmenin halihazırda UFRS Standartlarına göre raporlama yapması ve muhasebe politikalarında değişiklik yapması durumunda, bu değişiklikleri UMS® 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar ve ilgili diğer UFRS Standartları hükümlerine uygun olarak gerçekleştirir.

Temel Kavramlar (UFRS 1.Ek A):

UFRS Standartlarına geçiş tarihi – işletmenin finansal raporlarında UFRS Standartları kapsamındaki tam karşılaştırmalı bilgileri sunduğu en erken dönemin ilk günüdür.

İlk UFRS finansal tablolar – işletmenin UFRS Standartlarına uygun olarak hazırlandıklarını teyit ettiği ilk finansal raporlamayı ifade eder.

İlk UFRS raporlama dönemi – işletmenin finansal raporlarını UFRS Standartlarına göre hazırladığı ilk raporlama dönemidir.

İlk kez uygulayan – ilk finansal raporlarını UFRS Standartlarına uygun olarak sunan bir işletmedir.

Temel Konular: Kayda Alma

UFRS Standartlarını ilk kez uygularken işletme, ulusal raporlamadan UFRS raporlamasına geçeceği dönemin ilk günü için açılış finansal durum tablosunun hazırlanmasıyla başlar. Bu nedenle, açılış bakiyesinin tarihini belirlemek çok önemlidir. En kolay yol, işletmenin UFRS Standartlarına göre hazırladığı ilk finansal raporunu kaç dönem karşılaştırmayı planladığı kararından başlamaktır. Bu nedenle, karşılaştırma için en erken raporlama döneminin ilk günü açılış bakiyesi günüdür. Karşılaştırmalı dönemi açıklayan bir örnek aşağıda verilmiştir (bkz. Şekil 1)

Durum

A İşletmesi finansal raporlarını ulusal standartlara uygun olarak hazırlamaktadır. İşletmenin raporlama dönemi takvim yılı ile eşleşmektedir. İşletme 20X9 yılından başlayarak finansal raporlarını UFRS e uygun olarak hazırlamaya karar vermiştir.

Karşılaştırmalı Bilgi Dönemi

İşletme bir yıllık karşılaştırmalı bilgi sunmaya karar vermiştir. Bu durumda, geçiş tarihi 1 Ocak 20x8 dir.

Açılış Bilançosunun Hazırlanması

Açılış bilançosu 1 Ocak 20X8 tarihi için hazırlanmalıdır.

Raporlama Dönemi için Finansal Tabloların Hazırlanması

20X9 finansal tabloları UFRS ye uygun olarak hazırlanır. Böylece 20X9 yılı finansal raporlaması 20X8 ile karşılaştırmalı sunulmuş olur.

Şekil 1. Karşılaştırmalı Finansal Bilgi Örneği

UFRS yi ilk kez uygulayan işletmelerin, UFRS de listelenen bazı muhafiyetler dışında, açılış finansal durum tablosunda ve daha sonra sunulam tüm dönemlerde aynı muhasebe politikalarını uygulaması gerekmektedir.

İlk kez uygulayan işletmelerin raporlama döneminde geçerli olan tüm UFRS Standartlarına uyması gerekmektedir. İşletme, yeni UFRS leri erken de uygulayabilir ancak zorunlu değildir.

İşletme açılış finansal durum tablosunu hazırlarken UFRS Standardında sıralanan istisnalar dışında aşağıdaki kurallara uymalıdır:

- a) UFRS ye göre beyanın gerekli olduğu tüm varlık ve borçları beyan eder;
- b) UFRS ye göre finansal tablolarda yer almaması gereken varlık ve borç kalemlerini beyan etmez.
- c) UFRS ye kıyasla daha önce kullanılan ulusal muhasebe standartlarıyla karşılaştırıldığında farklı muamele gören varlık, borç veya özkaynak kalemleri için yeniden sınıflandırma yapmak;

d) UFRS de düzenlendiği gibi tüm varlık ve borç kalemlerini ölçer.

Listelenen kuralların özetinde, bu UFRS'de listelenen herhangi bir istisna yoksa, tüm açılış bakiyeleri, işletme her zaman UFRS Standartlarının hükümlerine göre çalışmış gibi hazırlanmalıdır.

Listelenen tüm düzeltmeler, açılış finansal durum tablosunda dağıtılmamış kazançlar olarak kabul edilmelidir. Genel kural, açılış bakiyesinde UFRS Standartlarına göre muhasebenin geriye dönük olarak uygulanmasıdır. Ancak, bazı istisnalar uygulanabilir ve bunlar aşağıdaki bölümde ele alınacaktır.

Temel Konular: Ölçüm

UFRS Standartlarının geriye dönük olarak uygulanmasının maliyetli olacağı bu nedenle maliyetlerin faydadan daha düşük olmasıyla ilgili olarak UFRS 1 hedefinin karşılanmadığı durumlar olabilir. Bu nedenle, bu gibi durumlarda, açılış bakiyesi için geçerli olan ölçüm ve yeniden düzenleme ilkelerinin ilk kez benimsenmesinde bir veya daha fazla istisnayı kullanmasına izin verilebilir. İki tür istisna vardır:

a) Zorunlu olan ve diğer UFRS lerde yer alan bazı düzenlemelerin geriye dönük olarak uygulanmasını yasaklayan;

b) İsteğe bağlı olan ve diğer UFRS lerin bazı hükümleri için geçerli olan.

Tablo 1 zorunlu ve isteğe bağlı muafiyetleri listelemektedir. Zorunlu muafiyetlerin tamamının uygulanması gerekmektedir, isteğe bağlı muafiyetlerin ise tamamı veya bir kısmı uygulanabilir. İşletme tarafından uygulanan muafiyetler finansal raporlarda açıklanmalıdır.

Tablo 1. UFRS lerin İlk Defa Uygulanmasında Zorunlu ve İsteğe Bağlı Muafiyetler

| Zorunlu Muhafiyetler | İsteğe Bağlı Muhafiyetler |
|--|---|
| Tahminler | İşletme birleşmeleri |
| Finansal varlık ve borçların kayıtlardan çıkarılması | Hisse bazlı işlemler |
| Riskten korunma muhasebesi | Öngörülen maliyetler |
| Konsolidasyon ve control gücü olmayan paylar | Kiralamalar |
| Devlet kredileri | Kümülatif dönüştürme farklar |
| Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesi | Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar |
| Finansal varlıklarda değer düşüklüğü | Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki varlık ve borçlar |
| Gömülü türevler | Bileşik finansal araçlar |
| Sigorta sözleşmeleri | Önceden muhasebeleştirilmiş ve gerçeğe uygun değerindeki değişim kâr veya zararda ölçülecek finansal araçların gösterilmesi |
| | İlk defa finansal tablolara alma sırasında finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer ölçümü |

| | |
|--|---|
| | Maddi duran varlıkların maliyetine dahil olan hizmetten çekme yükümlülükleri |
| | UFRYK 12 [®] Hizmet İmtiyaz Düzenlemeleri uyarınca muhasebeleştirilen finansal varlıklar veya maddi olmayan duran varlıklar |
| | Borçlanma maliyetleri |
| | Özkaynağa dayalı finansal araçlarla finansal yükümlülüklerin sona erdirilmesi |
| | Yüksek enflasyon |
| | Ortak düzenlemeler |
| | Bir yerüstü madenin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri |
| | Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin belirlenmesi |
| | Hasılat |
| | Yabancı para işlemleri |

Bir işletmenin açılış finansal durum tablosundaki tüm tahminleri, bu tahminlerin hatalı yapıldığı açık olmadığı sürece, önceki ulusal standartlar ve UFRS Standartları uyarınca yapılanlar da dahil olmak üzere aynı olmalıdır. Bazı örnekler Şekil 2'de sunulmuştur.

Şekil 2. Açılış Bilançosundan Örnekler

Durum X İşletmesi, 20x5 yılı için ilk finansal raporlamasını UFRS Standartlarına uygun olarak hazırlamaktadır. Açılış tarihi 1 Ocak 20x4'tür. İşletmenin, 20x3 yılı için finansal raporlamada Ekim 20x3'teki satışlardan kaynaklanan şüpheli alacaklar için karşılık ayırmasına gerek bulunmamaktadır. Nisan 20x4'te müşterinin 5.000 PB tutarındaki borcunu karşılayamayacağı açıktı.

Çözüm 1. 20x3 için finansal raporlama hazırlarken işletme, müşterinin borcunu karşılayamayacağını farkında değildi. Bu nedenle, şüpheli alacak için karşılık ayırması gerekmedi. Bu nedenle, 1 Ocak 20x4'ün açılışında X İşletmesi de bu karşılıkları vermemetedir.

Çözüm 2. 20x3 için finansal raporlamayı hazırlarken, işletmenin müşterinin borcunu karşılayıp karşılayamayacağı konusunda ek bir kontrol yapması gerekiyordu. Sonra olası iflasın kanıtlarını toplayacak ve yapacaktı. Bu nedenle, 1 Ocak 20x4 tarihli açılış finansal durum tablosunda, X İşletmesi, tahminlerde 5000 PB tutarında bir hata olduğuna dair açık bir kanıt oluşturabilir.

İlk kez uygulayan şirketin bağlı ortaklıkları varsa, bağlı ortaklıklarını konsolide etmelidir ve geçmiş işletme birleşmeleri için istisnalar olmadıkça, UFRS[®] Standart 10 Konsolide Finansal Tabloların hükümleri ileriye dönük olarak uygulanmalıdır. Bu istisnalar şunlara uygulanır:

- toplam kapsamlı gelir;

- ana ortaklığın bir bağı ortaklıktaki sahiplik payında kontrol kaybına yol açmayan değişikliklerin muhasebeleştirilmesi; ve
- bir bağı ortaklık üzerindeki kontrol kaybının muhasebeleştirilmesi ve ilgili gereklilikler.

Devlet kredileri ile ilgili sınıflandırma gereksinimleri aşağıdaki gibidir:

- UFRS Standartlarına geçişten önce alınan devlet kredileri, daha önce uygulanan ulusal muhasebe standartlarına göre belirlenen değer üzerinden ölçülmelidir. İşletme, piyasanın altında bir faiz oranını ile alınan devlet kredisine karşılık gelen faydayı devlet teşviği olarak kabul etmeyecektir;
- açılış finansal durum tablosundan sonra alınan krediler, geçiş tarihinde hesaplanan etkin faiz oranı kullanılarak ölçülebilir;
- işletme, geçiş tarihinden sonra alınan devlet kredilerine UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması'nı uygulamalıdır.

İşletme, finansal varlıkların, finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümü için UFRS® 9 Finansal Araçlar'ın gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığını değerlendirmelidir. Değerlendirmenin, UFRS Standartlarına göre finansal durum tablosunun açılış gününde mevcut olan hüküm ve koşullar temelinde yapılması gerekmektedir.

Standartları ilk kez benimseyen işletme, finansal varlıklarda değer düşüklüğü mevcutsa kayda almalı ve finansal varlıkların değer düşüklüğünü açılış finansal durum tablosunda sunmalıdır. Değer düşüklüğü yalnızca doğrulanabilir verilere dayanmalı ve UFRS ye geçisin yapıldığı günkü kanıt bilgileriyle desteklenmelidir.

Saklı türevleri ana sözleşmeden ayırma ve bunları hesaplarda türev ürünler olarak kaydetme gerekliliğini değerlendirirken, işletme, bu özel durumda UFRS 9 hükümlerinin uygulanabilir olup olmadığını değerlendirmelidir.

Sigorta sözleşmeleri için geçiş hükümleri muhasebeleştirilmelidir. İlk kez uygulayan işletme, IFRS® 17 Sigorta Sözleşmeleri'nin gerekliliklerine uymalıdır.

UFRS 1'i ilk kez uygulayan işletme, tam geriye dönük uygulamadan bir veya daha fazla isteğe bağı istisna uygulamayı seçebilir. İşletme bu istisnalardan birini uygulamaya karar verirse, bu standartta belirtilen muhasebe yöntemini kullanır ve daha önce uyguladığı yöntemleri kullanmaz.

İlk kez uygulayan işletme, UFRS ye geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş bir işletme birleşmesini yeniden düzenlememeyi tercih edebilir. Bu istisna, bir işletmenin geçmiş işletme birleşmelerini yeniden ifade etmek için yeterli güvenilir bilgiye sahip olmayabileceği için verilmektedir. Bu istisna, iştiraklerdeki yatırımların ve ortak girişimlerdeki payların geçmişteki satın alımlarına da uygulanabilir.

UFRS 1, belirli hisse bazlı ödemeler için UFRS Hisse Bazlı Ödeme uyarınca gerekli olan, ancak yalnızca önceki dönemlerde verilen sınırlamaları açıklamaktadır. UFRS Standartlarına geçiş tarihinden sonra verilen tüm hisse bazlı ödemeler için işletme, IFRS® Standard 2 Hisse Bazlı Ödeme'yi tam olarak uygulamalıdır.

Gerçeğe uygun değerlerin veya yeniden değerlemenin tahmini maliyet olarak kullanılması olanağı, yalnızca maddi duran varlıklar, varlıkların kullanım hakkı dahil üzere yatırım amaçlı gayrimenkuller ve UMS® 38 açısından yeniden değerlendirilebilecek maddi olmayan duran varlıklar için verilmektedir.

İlk kez uygulayan bir kuruluşun, UFRS ye geçiş tarihinde mevcut olan kümülatif çevrim farklarına ilişkin tüm hükümlere uyması gerekmez. Bu istisna kapsamında, tüm yurtdışı operasyonlar için geçiş dönemi tarihindeki birikmiş çevrim farkları sıfırdır. Daha sonraki satışlardaki kazanç veya kayıplar, geçiş tarihinden önce ortaya çıkan çevrim farklarını ve sonraki farkları içermez.

İlk kez benimseyen kişi, finansal raporlamada bir bağlı ortaklık, ortak girişim veya iştirakteki yatırımı ölçmek için tahmini maliyeti kullanabilir. Bu ölçüm için, ya gerçeğe uygun değer ya da daha önce kullanılan ulusal muhasebe standartlarının finansal durum tablosunun açılış gününde geçerli olan tutarı kullanılır.

Bir bağlı ortaklığın finansal raporlamada varlık ve yükümlülüklerini ölçmek için UFRS yi ana ortaklığından sonra benimsemesi durumunda, bağlı ortaklık, değeri ana ortaklığının geçiş tarihinde veya kendi geçiş tarihinde raporlamayı seçebilir. Aynı istisna, iştirakler ve ortak girişimler için de geçerlidir.

IAS® 32 Finansal Araçlar: Sunum uyarınca, borç bileşeninin UFRS Standartlarına geçiş tarihinde var olmaması durumunda, bileşik finansal araçları özkaynak ve borç bileşenlerine ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Bir işletme, UFRS 9 Finansal Araçlar hükümleri uyarınca açılış finansal durum tablosunun hazırlandığı gün mevcut olan hüküm ve koşullara dayanarak, daha önce finansal tablolara alınan finansal araçları gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak belirleyebilir.

Bir işletmenin finansal varlıkları veya finansal borçları ilk defa finansal tablolara alma sırasında gerçeğe uygun değerden ölçmesi durumunda, UFRS Standart 9 Finansal Araçlar hükümlerini, aynı gün veya UFRS Standartlarına geçiş gününden sonraki geçişlere ileriye dönük olarak uygulayabilir.

İlk kez uygulayan, hizmetten çıkarma borçlarının tutarını açılış tarihinde tahmin edecektir. Ardından, ilk kez kayıtlara alınan varlıkların maliyetine dahil edilen tutarların ne olacağını tahmin edilmesi gerekmektedir. Son olarak, bu tutarlara dayalı birikmiş amortisman da hesaplanmalıdır.

Finansal varlıkların veya maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi için IFRIC® 12 Hizmet İmtiyaz Düzenlemeleri düzenlemeleri kullanılır.

Borçlanma maliyetlerine UMS® 23 Borçlanma Maliyetleri'nde belirtilen geçiş hükümleri, açılış bakiyesinin olduğu gün veya daha önceki bir tarih seçilerek uygulanabilir.

Sona erecek finansal borçların özkaynağa dayalı finansal araçlarla muhasebeleştirilmesi için, işletme, UFRYK® 19 Finansal Borçların Özkaynak Araçları ile Sona Erdirilmesine İlişkin Yorumların hükümlerine dayalı olarak geçiş hükümlerini uygulayabilir.

Bir işletme, hiperenflasyon olan bir ekonomide faaliyet gösteriyorsa, para biriminin hiperenflasyondan etkilenip etkilenmediğini belirlemeli ve ardından para birimini ölçmek için bu standartta belirlenen şartı uygulamalıdır.

Bu standardı ilk uygulayan işletme, açılış finansal durum tablosunun tarihinde IFRS® 11 Müşterek Anlaşmalara ilişkin geçiş hükümlerini uygulayabilir ve yatırımlarda değer düşüklüğünü test edebilir.

Bir açık madenin üretim aşamasındaki dekapaj maliyetleri, maden işletmelerinin madenin üretim aşamasında maden cevheri yataklarına erişim sağlamak için maden atık malzemelerini kaldırırken ortaya çıkan maliyetleri nasıl kaydettiğini yansıtır. Bu amaçla UFRYK® 20 Yerüstü Madenin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri Yorumlarında yer alan düzenlemelerin uygulanması gerekmektedir.

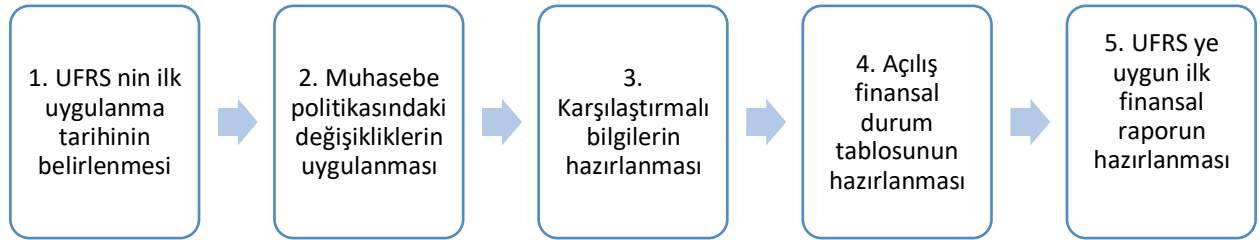
UFRS 9, finansal olmayan bir kalemin alımına veya satımına ilişkin sözleşmelerin bazılarının başlangıçta, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına izin verir. Bu hükme bağlı kalmaksızın, işletmenin, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan sözleşmelerin gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanmasına ancak bu sözleşmelerin bu tarihte TFRS 9'un 2.5 paragrafındaki hükümleri karşılması ve işletmenin bütün benzer sözleşmeleri bu şekilde tanımlaması durumunda izin verilir.

İlk finansal raporlama döneminin başında müşterilerden elde edilen hasılat için geçiş hükümleri UFRS Standartlarına göre uygulanabilir.

Özetle, UFRS 1 oldukça geniş bir yelpazede isteğe bağlı istisnalara izin verir, bu nedenle ulusal muhasebe standartlarından UFRS Standartlarına geçiş daha akıcı ve daha az zaman ve maliyet gerektirir.

Temel Konular: Kayıt Dışı Bırakma ve Süreçler

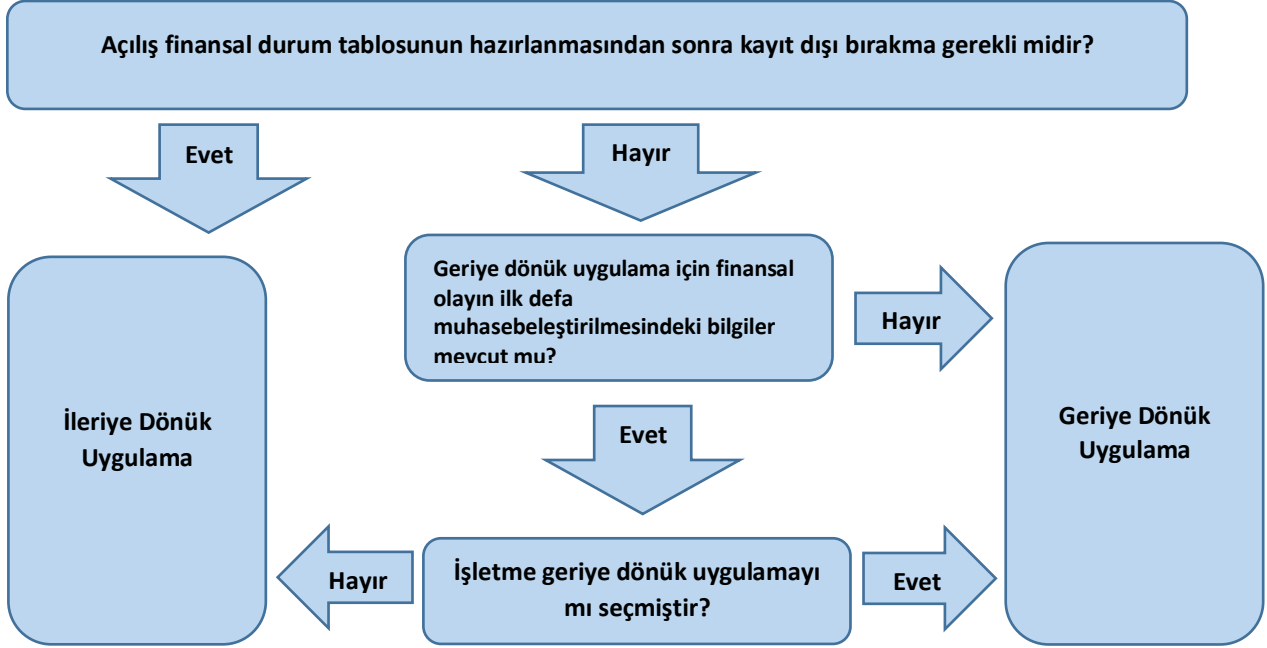
Özetle, bir işletme UFRS'yi ilk kez uygularken beş prosedürden geçer. Bu prosedürler Şekil 3'te sunulmuştur.



Şekil 3. UFRS nin İlk Uygulanmasında Süreçler

Bir önceki bölümde belirtildiği gibi, bir işletmede muhasebe politikasının değişmesi ve UFRS Standartlarının uygulanmaya başlanması ve muhasebe unsurları (istisnalara girenler hariç) geriye dönük olarak düzenlenir. Ancak, bazı durumlarda bazı muhasebe unsurlarının finansal durum tablosu dışı bırakılması uygulanabilir.

Finansal durum tablosunun açılış tarihindeki finansal varlık ve finansal borçların finansal durum tablosu dışı bırakılması için, finansal durum tablosunun açılış tarihinde veya sonrasındaki işlemlere UFRS standartlarına göre ileriye dönük yaklaşım uygulanmalıdır. Geriye dönük yaklaşıma yalnızca, işlemin ilk muhasebesi sırasında bunun için gerekli bilgilerin elde edildiği durumlarda izin verilir. Kayıt dışı bırakma şeması Şekil 4'te gösterilmektedir.



Şekil 4. Kayıt Dışı Bırakma

Riskten korunma ilişkileri UFRS Standartlarına uygun değilse, ulusal muhasebe standartlarından UFRS ye geçilirken bunlar beyan edilmez. Ancak, işlemlerin UFRS ye geçiş tarihinden önce yapılmış olması durumunda, bu tür işlemlerde geriyeye dönük yaklaşım uygulanmamalıdır.

Açıklamalar

UFRS 1, karşılaştırmalı bilgilerin sunulmasıyla ilgili olarak, UFRS ye göre ilk finansal raporlamanın en az aşağıdakilerden oluşmasını gerektirir:

- üç finansal durum tablosu (cari dönemin ve iki karşılaştırmalı dönemin sonunda);
- iki kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, ayrı kâr veya zarar tabloları (eğer sunulduysa), özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu (cari dönemi ve karşılaştırmalı dönemi kapsayan);
- sunulan tüm tablolar için karşılaştırmalı bilgiler dahil ilgili açıklamalar

UFRS 1, diğer UFRS lerde listelenen hükümlerin sunulması ve açıklanması için herhangi bir istisna sağlamaz. Ancak, karşılaştırmalı bilgilerin sunumuna ilişkin olarak UFRS ye uygun olarak finansal raporlamayı ilk kez hazırlarken dikkat edilmesi gereken bazı noktalar açıklamaktadır:

1. UFRS Dışı Karşılaştırmalı Bilgiler ve Tarihsel Açıklamalar

Bir işletmenin, UFRS kapsamında raporlanmayan önceki dönemlere ait geçmiş verileri bulunması durumunda, bu özetler için UFRS yi izlemesi gerekmez. Ancak işletme, bu bilgilerin UFRS ye uygun olarak

hazırlanmamış olduğunu açıkça belirtmeli ve ayrıca bilgileri UFRS ye uygun hale getirecek düzeltmelere ilişkin ek açıklamalar sağlamalıdır.

2. UFRS ye Geçiş Açıklamaları

İşletme, ulusal muhasebe standartlarından UFRS ye geçişin finansal raporlamasını nasıl değiştirdiğini açıklamalıdır. Bu açıklama, geçişin işletmenin finansal sonucunu nasıl etkilediğini gösterdiği için finansal bilgi kullanıcıları için çok önemlidir.

2.1. Açıklayıcı nedenlerle bazı mutabakatların yapılması gerekmektedir:

- Özsermaye mutabakatı;
- Kapsamlı kâr mutabakatı;
- UFRS açılış finansal durum tablosunun ilk kez hazırlanmasından kaynaklanan herhangi bir değer düşüklüğü düzeltmesi için IAS® 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nün gerektirdiği bilgi açıklamaları.

2.2. İşletme nakit akış tablosu hazırlıyorsa tablodaki önemli yanlışlıkları da açıklamalıdır.

2.3. Ulusal muhasebe standartları kapsamında önceki raporlama dönemlerinde gözlemlenen hatalar, mutabakatlardan açıkça hariç tutulmalıdır. Bu sayede finansal bilgi kullanıcıları, tespit edilen hatalar nedeniyle hangi tutarların biriktiğini ve geçiş nedeniyle var olan tutarları net bir şekilde görebilirler.

2.4. Bir işletmenin muhasebe politikasının, UFRS nin benimsenmesi nedeniyle değişmesi veya ilk UFRS finansal raporlamasının sunulmasından önce değişmesi durumunda, UMS 8 Standardı hükümleri uygulanmaz. Ancak, muhasebe politikalarındaki değişiklikler geçiş döneminde ortaya çıkıyorsa veya işletme muafiyetleri kullanıyorsa, bu değişiklikleri raporlamalıdır.

2.5. Bir işletme, finansal varlıkları ve finansal borçları, farkları kâr veya zarar hesabında kaydederek gerçeğe uygun değerleri üzerinden belirleyebilir ve bu bilgileri finansal raporlamasında açıklayabilir.

2.6. Bir işletmenin, UFRS Standartlarına göre açılış finansal durum tablosu için maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul, maddi olmayan duran varlıklar veya kullanım hakkı varlıklarının tahmini maliyeti olarak gerçeğe uygun değeri kullanmayı seçmesi durumunda, bu karar nedeniyle ortaya çıkan düzeltmeleri ve gerçeğe uygun değerlerin tutarlarını açıklamalıdır.

Bu standart ayrıca yüksek enflasyonlu ekonomiler, petrol ve gaz varlıkları, ortak girişimler ve iştiraklerdeki yatırımlar gibi spesifik durumlara ilişkin olarak açılış bilançosunda gerçeğe uygun değer kullanımına ilişkin ek bilgilerin açıklanmasını gerektirir.

2.7. Bir işletmenin ara finansal raporlar hazırladığı durumlarda, daha önce kullanılan ulusal muhasebe standartları ile UFRS Standartları arasındaki mutabakat da dahil olmak üzere, IAS® 34 Ara Dönem Finansal Raporlama'da açıklananlara ek hükümler uygulanır. Temel amaç, finansal bilgi kullanıcılarına karşılaştırmalı bilgi sağlamaktır.

Örnekler

X İşletmesi, UFRS Standartlarını ilk kez benimseyen kuruluştur. 20x5 yılından başlayarak muhasebesini bir yıl için karşılaştırmalı bilgilerle UFRS Standartlarına uyacak şekilde değiştirmeye karar vermiştir. Bu nedenle, geçiş tarihi ve finansal durum açılış tablosunun tarihi 1 Ocak 20x4'tür.

X İşletmesi, muhasebe politikalarında bazı değişiklikler uygulayarak UFRS Standartlarının gerekliliklerine uyum sağlamıştır. Önceki muhasebe politikasında arazi, maliyet modeli uygulanarak ölçülüyordu. UMS Standart 16 Maddi Duran Varlıklar uyarınca X İşletmesi yeniden değerlendirme modelini uygular. Arazi yeniden değerlemesinin etkisi, arazinin ve özkaynakların değerinde 3.000 PB artar.

X İşletmesi, 20x3 ve 20x4 sırasında kendi ticari markasını geliştirdi. Önceki muhasebe politikasına göre, geliştirme maliyetleri giderleştiriliyordu. UFRS Standartlarına göre bu maliyetler maddi olmayan duran varlıklar olarak aktifleştirilir ve amortismana tabi tutulur. 20x3 boyunca toplam geliştirme giderleri 2.000 PB ve 20x4 sırasında 3.000 PB olmuştur. Bu değişikliğin etkisi, 1 Ocak 20x4'teki açılış bakiyesinde özkaynakta 2.000 PB ve 31 Aralık 20x4'te 5.000 PB'lik bir artıştır.

Mayıs 20x4'te X İşletmesi, 150.000 PB değerinde binalar satın aldı. Doğrusal amortisman süresi 50 yıldır. Önceki muhasebe politikasında binalar maliyet modeli uygulanarak ölçülüyordu. Bu nedenle, 20x4'te Haziran – Aralık için hesaplanan amortisman 1.750 PB ve 31 Aralık 20x4'te binaların değeri 148.250 PB'dir. UFRS Standardı uyarınca işletme yeniden değerlendirme modelini uygular. Binanın satın alma sırasındaki piyasa değeri 204.000 PB olduğundan, karşılaştırmalı bakiyedeki değişiklikler hem binaların 54.000 PB artan değeri hem de hesaplanan amortismandaki 630 PB artış olarak kaydedilmiştir.

Önceki muhasebe politikası kapsamındaki stoklar, 31 Aralık 20x4 tarihinde 5.000 PB'lik satın alma maliyetleri üzerinden ölçülmüştür. UMS Standart 2 Stoklar uyarınca işletme, stokları maliyeti ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile ölçer. İşletme, açılış bilanço tarihindeki stokların net gerçekleşebilir değerinin piyasadaki durum nedeniyle 1.000 PB daha düşük olduğuna dair güvenilir bilgiye sahiptir. Değişikliğin etkisi, özkaynakta 1.000 PB'lik azalmadır. 20x4 sırasında piyasa durumu değişti, envanter 20x4'ün tamamı boyunca hareket etmedi, ancak net gerçekleşebilir değeri 500 PB arttı.

Muhasebe politikasında ve değerlerdeki değişiklikler aşağıda listelenmiştir:

| Hesap | 20x4, PB | Önceki muhasebe politikası | Yeni muhasebe politikası |
|-------------------------|----------|----------------------------|------------------------------|
| Arsalar | 10,000 | Maliyet modeli | Yeniden değerlendirme modeli |
| Maddi olmayan varlıklar | 0 | Giderleştirme | Aktifleştirme |
| Binalar | 148,250 | Maliyet modeli | Yeniden değerlendirme modeli |
| Stoklar | 5,000 | Satınalma maliyeti | Net gerçekleşebilir değer |

UFRS Standartlarına geçiş nedeniyle muhasebe politikalarındaki değişikliğin etkisi aşağıda gösterilmiştir:

| Hesap | UFRS Öncesi 31 Aralık, 20x4, PB | Açılış finansal durum tablosu düzeltmeleri, PB | Geçiş tarihindeki karşılaştırmalı bilgi 1 Ocak 20x4, PB | Karşılaştırmalı döneme ilişkin ayarlamalar, PB | Karşılaştırma lı bilgiler 31 Aralık 20x4, PB |
|----------------------------|---------------------------------------|--|---|---|---|
| Arsalar | 10,000 | 3,000 | 13,000 | | 13,000 |
| Maddi olmayan varlıklar | 0 | 2,000 | 2,000 | 3,000 | 5,000 |
| Binalar | 148,250 | - | - | 53,370 | 201,960 |
| Stoklar | 5,000 | -1,000 | 4,000 | 500 | 4,500 |

UFRS Standardına geçiş nedeniyle mutabakatlar öncesi ve sonrası finansal durum tablosu aşağıda gösterilmiştir:

| VARLIKLAR | Önceki muhasebe politikalarına göre 31 Aralık 20x4 | UFRS ye geçişin etkisi | UFRS ye göre 31 Aralık 20x4 |
|-------------------------------------|--|---------------------------|--------------------------------|
| DURAN VARLIKLAR | 158,250 | 61,370 | 219,620 |
| Maddi olmayan duran varlıklar | 0 | 5,000 | 5,000 |
| Maddi duran varlıklar | 158,250 | 56,370 | 214,620 |
| Arsalar | 10,000 | 3,000 | 13,000 |
| Binalar | 148,250 | 53,370 | 201,620 |
| Diğer duran varlıklar | 0 | | 0 |
| FINANSAL VARLIKLAR | 0 | | 0 |
| DİĞER DURAN VARLIKLAR | 0 | | 0 |
| DÖNEN VARLIKLAR | 116,500 | 500 | 116,000 |
| Stoklar | 5,000 | -500 | 4,500 |
| Diğer Alacaklar | 72,000 | | 72,000 |
| Diğer Dönen Varlıklar | 0 | | 0 |
| Nakit ve Nakit Benzerleri | 39,500 | | 39,500 |
| TOPLAM VARLIKLAR: | 274,750 | 60,870 | 335,620 |
| BORÇLAR VE ÖZSERMAYE | | | |
| ÖZSERMAYE | 115,350 | 60,870 | 176,220 |
| Sermaye | 2,900 | | 2,900 |
| Yeniden değerlendirme fonu | 0 | 56,370 | 56,370 |
| Diğer yedekler | 290 | | 290 |
| Dağıtılmamış kârlar (zararlar) | 112,160 | 4,500 | 116,660 |
| Raporlama yılındaki kâr (zarar) | 52,000 | 500 | 52,500 |
| Önceki yıllar kâr (zarar) | 60,160 | 4,000 | 64,160 |
| HİBE VE DESTEKLER | | | |
| BORÇLAR | 159,400 | 0 | 159,400 |
| Uzun vadeli borçlar | 151,400 | 0 | 151,400 |
| Kısa vadeli borçlar | 8,000 | 0 | 8,000 |
| TOPLAM BORÇLAR VE ÖZSERMAYE: | 274,750 | 60,870 | 335,620 |