

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE GETİRİLEN YENİ DÜZENLEMELER: IFRS 1-5

Yrd.Doc.Dr. Sinan ASLAN*

ÖZET

En geç 2005 yılında, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin borsalarına kayıtlı olan işletmeler, IFRS'leri benimsemek ve konsolide finansal tablolarını bu standartlara göre düzenlemek zorundadırlar. IFRS'ye geçiş; finansal raporlamada finansal muhasebe ve açıklama zorunlulukları ile ilgili ülkeler arası bir çok önemli farklılıkların giderilmesini sağlayacaktır.

Bu çalışma IFRS 1-5'i özetlemekte, bunların muhtemel sorunlarını, fırsatlarını ve değişim süreci ile ilgili önemli hususları açıklamaktadır.

Anahtar Kelime: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

ABSTRACT

By 2005 at the latest, almost all listed companies in European Union member states are required to adopt IFRS's and must apply it in their consolidated financial statements. Converting to IFRS means that there are a number of significantly different financial accounting and disclosure requirements. In this study, IFRS 1-5, are summarized and explained.

This study summarizes the IFRS 1-5, explains the probable questions and opportunity of them and then some of the key issues surrounding the changes.

Keyword: International Financial Reporting Standards

* Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman A.B.D. Öğretim Üyesi

1- GİRİŞ

Finansal raporlar, bilgi sağlama ve işletmenin ekonomik yapısını yansıtmada özellikleri nedeniyle daima muhasebe düzenlemesinin temel ilgi alanı olmuşlardır. Bu kapsamda işletmeler belirlenen muhasebe ilkelerine uyup uymama ve raporlanan kazançları düzenlemek amacıyla standartları ihmal edip etmeme yönünde iki önemli sorunla karşılaşmışlardır¹. Ancak günümüzde Avrupalı işletmeler için ne böyle bir sorun ne de bu yönde bir seçenek kalmaktadır. Çünkü, bilindiği gibi, Avrupa Birliği'nde borsaya kayıtlı olan işletmeler, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından getirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) benimsemek zorundadır. IASB'nin getirdiği IFRS'lerin, işletmelerin halen uyguladıkları standartlardan oldukça farklı olması nedeniyle, işletmelerin finansal raporlarında önemli değişiklikler olması beklenmektedir. Özellikle finansal enstrümanların muhasebe raporlaması ile ilgili olan yeni standartlar, makul fiyat değerlemesi konusunda da tartışmayı harekete geçirmiştir.

Bu çalışma, 15 Nisan 2004 tarihine kadar, kabul edilen IFRS'lerin bir özetini sunmakta ve sağlayacakları fırsatlar, etkileri, muhtemel sorunları üzerinde durmaktadır.

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI: (IFRS 1-5)

2.1. IFRS 1 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK DEFA UYGULANMASI

Bu proje Eylül 2001 de IASB gündemine alınmış olup Temmuz 2002'de Taslak 1 yayınlanmıştır. Temmuz 2003'de kabul edilen IFRS 1, SIC 8 (Uluslararası Muhasebe Standartlarının İlk Defa Uygulanması) ile yer değiştirmiştir.

IFRS 1, bir işletmenin diğer muhasebe düzenlemelerinden IFRS'lere geçiş aşamasında yapması gereken düzenlemeleri açıklamaktadır. IFRS 1, tüm dönemlerin finansal tablolarında aynı muhasebe politikasının izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle IFRS 1, her dönem için karşılaştırılabilen yüksek nitelikli bilgi sunma amacı taşıyan uygun bir başlangıç noktası sağlamaktadır. Bu amaçla IFRS'leri ilk kez kabul eden bir işletme, IFRS'lere geçiş tarihinde bir açılış IFRS bilançosu hazırlamak durumundadır. Örneğin, IFRS'lere göre ilk finansal tablolar 31 Aralık 2005 sonunda hazırlanacaksa, işletme 1 Ocak 2005'de bir açılış IFRS bilançosu hazırlamak zorundadır².

IFRS 1'i ilk kez benimseme tarihinde, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden IFRS'ye geçiş düzenlemeleri gerekli olmaktadır. Bu düzenlemeler aşağıda yer almaktadır³.

- 1 Oyvind Bohren, Jorgen Haug ve Dag Michalsen, "Compliance with flexible accounting standards", The International Journal of Accounting, Volume 39, Issue 1, 2004, s.2.
- 2 SAP White Paper, IAS/IFRS Implementation 2005; SAP AG, 2003, s.6
- 3 Deloitte, Standards: IFRS 1 First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm> (erişim 12.01.2004), s.1.

2.1.1. Bazı Varlık ve Yükümlülükleri Kayda Almama

Eğer önceki genel kabul görmüş ilkelere göre varlık ve yükümlülük niteliğinde olan kalemler, IFRS’de kabul edilmemişse, işletme bunları açılış bilançosundan çıkarmak zorundadır.

Örneğin;

- a) IAS 38, aşağıdaki harcamaların mad-di olmayan duran varlık olarak kabul edilmesine izin vermemektedir⁴;
- araştırma giderleri,
- açılış, faaliyet öncesi ve faaliyet sonrası maliyetler,
- eğitim giderleri,
- reklam ve promosyon giderleri,
- taşıma ve yerleştirme giderleri.

İşletmenin önceki genel kabul görmüş ilkeleri, bu kalemleri varlık olarak kabul etmişse, bunlar açılış IFRS bilançosundan çıkarılır

- b) İşletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, IAS 37’de tanımlanan varlık ve borç kabul etme şartlarını karşılamayan faaliyetlerin, yükümlülükleri artırmasına izin vermişse, bu kalemler IFRS bilançosundan çıkarılmalıdır
- c) İşletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kesin olarak belli olmayan şarta bağlı varlıkları ve ödemeleri kayda almamaktaysa, bunlar açılış IFRS bilançosundan çıkarılır

2.1.2. Bazı Varlık ve Yükümlülükleri Kayda Alma

Yukarıda açıklanan durumun aksine, işletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde hiç bir şekilde kabul edilmemiş olsa bile, IFRS’ye göre kabul edilmesi zorunlu olan tüm varlık ve yükümlülükleri kayda almak zorundadır

Örneğin⁵;

- a) IAS 39, tanınmış fayda planlarına göre yükümlülükleri kabul etmek için bir işvereni zorunlu kılmaktadır. Bunlar, emekli aylığı yükümlülükleri yanı sıra, sağlık ve hayat sigortası, tatil, emeklilik tazminatları ve ertelenmiş tazminat yükümlülükleridir.
- b) IAS 37, karşılıkların pasif olarak kabul edilmesini zorunlu kılmıştır
- c) Ertelenen vergi borç ve alacakları, IAS 12 ile uyum içinde kayda alınmalıdır

2.1.3. Yeniden Sınıflandırma

İşletme genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş açılış bilançosunu, IFRS sınıflandırmasına göre yeniden sınıflandırmalıdır

Örneğin⁶;

- a) IAS 10, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan kar paylarını kayda almaya izin vermemektedir. Açılış IFRS bilançosunda ise, bunlar dağıtılmamış kar unsuru olarak yeniden sınıflandırılacaktır

4 Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, Tarihsiz, s.187.

5 Deloitte, Standards: IFRS 1, a.g.k.s.3.

6 a.g.k.s.4.

- b) İşletmenin önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, hazine bonosunu bir varlık olarak raporlamaya izin vermişse, bu kalem IFRS’de bir özkaynak unsuru olarak yeniden sınıflandırılacaktır
- c) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre, bir işletme birleşmesinde, maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan kalemlerin, IAS 22’de şerefiye olarak sınıflandırılması gerekebilir Çünkü bu kalemler, IAS 38’e göre bir maddi olmayan duran varlık tanımına uymamaktadır Bu kalemler IFRS’ye göre yeniden sınıflandırılmalıdır
- d) IAS 32, kalemleri finansal pasifler ya da özkaynak olarak sınıflandırma ilkeleri içermektedir. Böylece, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde özkaynak olarak sınıflandırılabilen nakte çevrilebilir tercihli hisseler, açılış IFRS bilançosunda pasif olarak yeniden sınıflandırılacaktır
- e) Konsolidasyon alanı, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile IAS 27’nin uygunluğuna bağlı olarak değişmektedir. IFRS,önceden gerekli olmayan bazı hususlar için de konsolide finansal tabloları zorunlu kılmaktadır
- f) Önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde aktif ve pasiflerin ya da gelir ve giderlerin denkleştirilmesi kabul edilebilirken, IFRS’ye göre bu durum kabul edilmemektedir.

2.1.4. Değerleme

Birçok muafiyetler içerse de, genel olarak değerlendirme ilkesi, tüm kayda alınmış aktif ve pasifler için IFRS’yi uygulamaktır. Böylece, bir işletmenin 31 Aralık 2005’de yıl sonu finansal tablolarında ilk kez IFRS’yi uygulaması durumunda, işletme bu tarihte geçerli olan IFRS’deki değerlendirme ilkesini kullanacaktır.

IFRS 1’in getirdiği muafiyetlerin bir kısmı opsiyonel olurken, bir kısmı da zorunlu olmaktadır.

1. Opsiyonlu Muafiyetler:

a- Açılış Bilançosu Tarihinden önce vuk’u bulan İşletme Birleşmeleri:

Bir işletme, şu durumlarda önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri düzenlemelerini devam ettirebilir⁷:

- Önceki şirket birleşmeleri (merger) veya rezervlerden çıkan şerefiye
- İktisap ya da birleşme tarihinde kayda alınan kazanılmış aktif ve pasif miktarları

Ayrıca IFRS 1, IFRS’ye geçişten önce vuk’u bulan işletme birleşmelerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklayan bir ek içermektedir.

b- Maliyet Esasına Göre Arzedilen Makine-Teçhizat ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar:

Bu varlıklar, açılış IFRS bilançosu tarihinde makul değerde değerlendirilmelidir. Makul değer, IFRS maliyet ilkesinde ileri sürülen "varsayılan maliyet" olmaktadır

7 a.g.k.s.5.

- Eğer, ilk IFRS bilançosu tarihinden önce, bir işletme, aktiflerini önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ya da makul değere göre veya fiyat indeksine ayarlı maliyete göre yeniden değerlendirmişse, bu tarihte yeniden değerlendirilmiş miktar, IFRS'ye göre aktifin varsayılan maliyeti olabilmektedir.
- İlk IFRS bilançosu tarihinden önce, bir işletme aktif ve pasiflerinin yeniden değerlemesini, özelleştirme ya da ilk halka arz nedeniyle makul değere göre yapmışsa ve yeniden değerlendirilmiş miktar önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre varsayılan maliyet olmuşsa, IFRS'nin ilk uygulanmasından sonra da bu varsayılan maliyeti sürdürmek durumundadır.

c- IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Haklar:

Bir işletme, açılış IFRS bilançosunda tüm saptanmış fayda planlarının tüm kümülatif aktüarya kazanç ve kayıplarını kayda almayı seçebilir.

d- IAS 21 yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri:

Bir işletme, açılış IFRS bilançosu tarihinde, birikmiş kar ya da zararlarında yabancı işletmelerin finansal tablolarının dönüştürülmesinde ortaya çıkan kur farklarını kayda almayı tercih edebilir.

2. Zorunlu Muafiyetler:

IFRS 1 ile üç önemli zorunlu muafiyet söz konusu olmuştur.

- IAS 39: Finansal Araçlar: Kayda Almama

IFRS 1'i ilk kez benimseyen işletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre 1 Ocak 2001 tarihinden önce kayda alınmamış aktif ve pasiflerini, kayda alamaz. Bu tarih, bilindiği gibi IAS 39'un geçerlilik tarihidir.

- IAS 39 Hedge Muhasebesi

Hedge (koruma) muhasebesi kapsamında yer alan hedging işlemleri için IAS 39'un koşulları, açılış IFRS bilançosu tarihinde uygulanır

- Geriye Dönük IFRS Tahminleri Hazırlamada Kullanılan Bilgi

IFRS tahminlerini geriye dönük hazırlamada, bir işletme, IFRS'ye geçiş tarihinden önceki dönemlerde önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri tahminlerini belirlemede kullandığı bilgileri ve varsayımları kullanmalıdır

2.2. IFRS 2 HİSSEYE DAYALI ÖDEME

Hisseye Dayalı Ödeme (Share-Based Payment) adını taşıyan IFRS 2, Temmuz 2001'de IASB'nin gündemine alınmıştır. Standarda ilişkin taslak Aralık 2002'de yayınlanmış, kabulü de Şubat 2004 tarihinde olmuştur. Bu standardın geçerlilik tarihi 1 Ocak 2005 olarak belirlenmiştir.

Hisseye dayalı ödeme, bir işletmenin ya özkaynakları ile ya da hisse senetleri veya diğer özkaynak enstrümanları ile ödeme yaparak mal veya hizmet alması veya iktisap etmesi işlemidir. Bu kavram, çalışan hissesi opsiyonlarından daha geniş bir kavramdır. IFRS 2, mal veya hizmet karşılığı olarak hisse senedi veya hisse hakları ihracını kapsamaktadır. IFRS 2 kapsamında yer alan kalemler arasında, hisse değerlendirme hakları, çalışanın hisse satın alma hakları, çalışanların hisse sahipliği planları, hisse opsiyon planları bulunmaktadır⁸.

8 Deloitte, Standards: IFRS 2 Share-Based Payment, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm> (erişim 02.03.2004), s.1.

19 Şubat 2004'te yayınlanan IFRS 2, IASB'nin en önemli reformu olarak görülmektedir.

IASB'nin, aktif ve pasiflerin makul değerlerinde muhasebeleştirilmesi ilkesi doğrultusunda, IFRS 2, hisse opsiyonlarının verildikleri tarihteki makul değerini ölçmeyi gerektirmektedir.

Genellikle, çalışanlara verilen hisse opsiyonları işlemleri, işletmelerin finansal tablolarında görülmez. Bu nedenle işletme masrafları düşük, karları aşırı değerlenir, böylece finansal tablo kullanıcıları yanlış yönlendirilmiş olmaktadır. IFRS 2'nin amacı ilişkili masrafları, işletmenin kabul etmesini zorunlu kılmaktadır. Bu şekilde, IFRS 2, işletme faaliyetlerinin daha açık ve daha doğru bir resmini vererek finansal raporlama kalitesini iyileştirmeyi amaçlamaktadır.

Tüm faaliyetlere yönelik olan IFRS 2, özel faaliyetler veya küçük işletmeler için bir ayırım getirmemektedir. Ancak standart iki muafiyet içermektedir⁹:

- İşletme birleşmelerinde, IAS 22 ile yer değiştiren "IFRS 3 İşletme Birleşmeleri" esas alınmalıdır. Ancak iktisap ile ilgili hisseye dayalı ödemelerin, çalışan hizmetleri ile ilişkili olanlardan ayrılması, dikkate alınmalıdır.
- IFRS 2, IAS 32 Finansal Enstrümanlar: Açıklama ve Sunuş'un 8-10 paragraflarına ve IAS 39 Finansal Araçlar: Kayda Alma ve Değerleme'nin 5-7 paragraflarına hitap et-

memektedir. Bu nedenle, IAS 32 ve 39, hisse senedi veya hisse hakları ile ödenebilen mala dayalı türev sözleşmelerine uygulanmalıdır.

IFRS 2, mal ve hizmet iktisabı dışında diğer hisseye dayalı ödeme işlemlerine uygulanmaz. Bu nedenle hisse dividantları ve ek hisse ihracı, kapsam dışındadır.

2.2.1. Kayda Alma ve Değerleme

Hisse senedi veya hisse hakları ihracı, bir özkaynak unsurunda bir artışı gerektirmektedir. Mal ve hizmetler için yapılan ödeme bir varlığı temsil etmediği zaman IFRS 2, harcamaların borç kaydını denkleştirmeyi zorunlu kılmaktadır. Harcama, tüketilen mal ve hizmetler olarak kayda alınmalıdır. Örneğin, mal satın almak için hisse senedi ya da hisse hakları ihracı, envanterde bir artış olarak ifade edilecektir ve sadece malın değer düşüklüğünde gider gösterilecektir.

Genel bir ilke olarak, özkaynak ödemeli hisseye dayalı ödemelerde toplam harcama, enstrüman adedinin, verildikleri günkü makul değerleri ile çarpımı olarak hesap edilir. Böylece, özkaynakların verildikleri günkü koşulları yansıtmak için düzeltme yapılmış olur¹⁰.

2.2.2. Değerleme Yöntemi

Hisseye dayalı ödeme tipine bağlı olarak, alınan mal ya da hizmetin değerine veya vazgeçilen hisse senetlerinin veya hisse haklarının değerine göre makul değer belirlenir.

İlke olarak, işletmenin özkaynak enstrümanları ile alınan mal ve hizmet işlemleri, bu mal ve hizmetlerin makul değeri ile değerlendirilir.

⁹ a.g.k.,s.2.

¹⁰ a.g.k.,s.2.

Ancak mal ve hizmetin makul değeri güvenilir olarak ölçülemezse, verilen özkaynak enstrümanlarının makul değeri kullanılabilir

Çalışanlar veya diğer benzeri hizmet sağlayanlar ile yapılan işlemler için, işletme, verilen özkaynak enstrümanlarının makul değerini kullanmak zorundadır Çünkü, çalışanların sağladıkları hizmetlerin makul değerini güvenilir olarak tahmin etmek mümkün değildir. Verilen özkaynak enstrümanlarının makul değerleri, verildikleri tarihe göre belirlenir. Alınan mal ve hizmetlerin makul değeri ise, fatura tarihine göre belirlenir¹¹.

IFRS 2, mümkün olduğu sürece, verilen özkaynak enstrümanlarının makul değerlerinin piyasa fiyatlarına dayandırılmasını zorunlu kılar ve böylece bu enstrümanların verildikleri dönemlerin ve koşulların dikkate alınmasını gerektirir. Piyasa fiyatlarının olmadığı durumlarda, makul değer, emsal fiyat esasına göre tahmin edilir. Ancak standart, kullanılması gereken belirli bir model getirmemiştir.

Görüldüğü gibi, IFRS 2, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm işletmelerin hisseye dayalı ödeme işlemlerinde makul değer ile değerlemeyi zorunlu kılmıştır

IFRS 2 ayrıca, işletmelerin hisseye dayalı ödeme işlemlerinde¹²,

- Dönem içinde mevcut olan hisseye dayalı ödemelerin hacmini,
- Alınan mal ve hizmetlerin veya verilen özkaynak enstrümanlarının makul değerinin nasıl belirleneceğini ve,
- Hisseye dayalı ödeme işlemlerinin

işletmenin döneme ilişkin kar veya zararı ya da finansal yapısı üzerinde ki etkisini

açıklamalarını zorunlu kılmaktadır

Bugüne kadar, hisseye dayalı ödemenin değerlemesini ve kayda alınmasını kapsayan IASB'nin getirdiği uluslararası muhasebe standardı bulunmamaktaydı. Ancak artık durum hızla değişmekte, 1 Ocak 2005'ten itibaren Avrupa'da borsaya kayıtlı olan tüm işletmelere bu yeni standardı uygulama zorunluluğu getirilmektedir. Ayrıca halen küçük işletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nı (FRSSE: Financial Reporting Standard for Smaller Entities) kullanan ve borsaya kayıtlı olmayan işletmeler açısından zorunluluk 1 Ocak 2006'dan itibaren başlayacaktır.

2.3. IFRS 3 İŞLETME BİRLEŞMELE- Rİ

Bu proje, 1 Nisan 2001 tarihinde eski IASC'den devralınmış olup Temmuz 2001'de IASB'nin gündemine alınmıştır IASB 5 Aralık 2002'de İşletme Birleşmeleri Taslağı'nı ve IAS 36 ve IAS 38'e düzeltmeleri öneren taslakları yayınladı. 31 Mart 2004'te ise, IFRS 3 İşletme Birleşmeleri ve IAS 36 ve IAS 38'in ilgili kısımlarının düzeltilmiş versiyonları kabul edildi. IFRS 3'ün de geçerlilik tarihi 1 Ocak 2005 olarak belirlenmiştir. Bu standardın amacı, işletme birleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamalarını düzenlemektir.

IFRS 3, IAS 22'nin yerini almıştır IAS 22'ye göre, işletme birleşmeleri, iktisap (acquisition) ve çıkarların birleştirilmesi (uniting of interest) olarak iki şekilde gerçekleşmektedir¹³.

11 a.g.k., s.3.

12 a.g.k., s.4.

13 Yücel, Ercan, "Uluslararası Muhasebe Standardı 22", Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Derleyen: Ahmet Hayri Durmuş, İstanbul, 1992, s. 172.

IFRS 3'ün kapsamına giren tüm işletme birleşmeleri satın alma yöntemi kullanımı ile muhasebeleştirilmelidir. Böylece çıkarların birleştirilmesi yöntemi yasaklanmış olmaktadır. Eski IAS 22 ise, taraflardan hiç biri iktisap eden olarak belirlenemediği zaman çıkarların birleştirilmesi yöntemini zorunlu kılmıştır. IFRS 3'e göre, bir iktisap eden taraf, tüm işletme birleşmelerinde tanımlanmak zorundadır. İktisap eden taraf, diğer tarafın (iktisap edilen) kontrolünü elde eden taraftır¹⁴.

2.3.1. İşletme Birleşmesi Maliyeti

İktisap eden işletme; varlıklarını, borçlarını ve ihraç ettiği hisse senetlerinin değişim tarihindeki makul değerini belirleyip buna birleşme faaliyetinden kaynaklanan direkt maliyetleri ekleyerek işletme birleşmesinin maliyetini hesaplar.

2.3.2. Saptanabilir İktisap Edilmiş Varlık ve Borçların Kayda Alınması ve Değerlemesi

İktisap eden işletme, iktisap edilen tarafın finansal tablolarında kabul edilmiş olup olmadığına bakmaksızın, iktisap tarihinde, iktisap edilen tarafın aktiflerini, pasiflerini ve aşağıdaki şartta bağlı pasiflerini ayrı olarak kabul eder¹⁵.

- Eğer bir kalem, iktisap edene gelecekte ekonomik fayda sağlayacaksa ve makul değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa, maddi olmayan duran varlıktan ziyade bir varlık kabul edilir.
- Eğer bir kalemin, borç ödemek için dışarıya kaynak akımını zorunlu kılar

cağı ihtimali varsa ve makul değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa bu kalem, şarta bağlı borçtan ziyade borç olarak kabul edilir.

- Makul değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir kalem, maddi olmayan duran varlık veya şarta bağlı borç kabul edilir.

İktisap edilen saptanabilir aktifler, pasifler ve şarta bağlı pasifler, iktisap tarihinde iktisap eden tarafından başlangıçtaki makul değerlerine, küçük bir çıkar payı eklenerek değerlendirilir.

Satınalma yöntemi uygulanırken, iktisap eden işletme, işletme birleşmeleri sonucunda karşılaşılabilecek beklenen maliyetleri yeniden yapılandırmak ya da gelecekteki muhtemel kayıpları karşılamak amacıyla karşılıklar belirlemelidir. Bunlar, birleşme sonrası giderler olarak değerlendirilmelidir.

Satınalma yöntemi uygulanırken, işletme birleşmesinde iktisap edilen maddi olmayan duran varlık kalemi (araştırma geliştirme projesi dahil), eğer aktif tanımına uymakta ise ve makul değeri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa, şerefiden ayrı bir aktif olarak kabul edilmelidir. Satınalma yöntemi uygulanırken, iktisap eden işletme, eğer makul değerleri güvenilir olarak ölçülebiliyorsa, varsayılan şarta bağlı pasifleri kabul etmelidir¹⁶.

2.3.3. Şerefiye

Şerefiye, bir iktisap eden tarafından, iktisap tarihinden itibaren bir aktif olarak kabul edilir. Şerefiye, iktisap edilen saptanabilir aktif-

14 Deloitte, Standards: IFRS 3 Business Combinations, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm> s.1. (erişim 03.04.2004)

15 a.g.k., s.2

16 Can Şimşek Muğan, Nazlı Hoşal Akman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek-Antalya- 21-25 Mayıs 2003, s.85.

lerin, pasiflerin ve şarta bağlı pasiflerin net makul değerlerinin iktisap edenin sahip olduğu pay üzerinden işletme birleşme maliyetinin aşan kısmı olarak belirlenir

IFRS 3, şerefiye hesabının itfasını yasaklamıştır Bunun yerine, şerefiye, IAS 36 Varlıklarda Değer Azalışı'na göre en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

Eğer, iktisap edilen saptanabilir net aktiflerin net makul değerinde iktisap edenin çıkarı olan kısım, işletme birleşmesinin maliyetini aşarsa, aşan kısım (negatif şerefiye olarak tanımlanır) kazanç olarak gelir tablosunda kaydedilmelidir.

İşletme Birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konusunda IASB'nin çalışmaları halen devam etmektedir. IASB'nin Aşama II adını taşıyan işletme birleşmeleri projesi şunları açıklamaktadır¹⁷:

- Muhasebenin satılma yöntemini uygulamaya ilişkin konular,
- Ortak kontrol altındaki işletmeler ile ilgili işletme birleşmeleri ve risk paylaşımına ilişkin muhasebeleştirme,
- Açılış muhasebesine ilişkin muhtemel uygulamalar.

2.4. IFRS 4 SİGORTA KONTRATLARI

Bu standarda ilişkin kapsamlı bir proje, 1 Nisan 2001 tarihinde IASC'den IASB'ye devredilmiştir. Mayıs 2002'de kısa vadeli sigorta kontratları bu kapsamlı projeden ayrılmıştır 31 Temmuz 2003'de "Sigorta Kontratları Taslak 5"

yayınlanmış, 31 Mart 2004 tarihinde ise "IFRS 4 Sigorta Kontratları" kabul edilmiştir. Bu standardın da geçerlilik tarihi 1 Ocak 2005 olarak belirlenmiştir.

IFRS 4, sigorta kontratları muhasebesi konusunda IASB'nin yayınladığı ilk standarttır. Bu konudaki düzenlemelerin ikinci aşaması halen proje kapsamında olup çalışmalar sürdürülmektedir. IASB, sigorta kontratlarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi konusunda acil düzenlemeler yapılması gereğinden hareketle IFRS 4'ü yayınlamıştır. Ayrıca, AB'de hisse senetleri borsada ve diğer organize piyasalarda işlem gören işletmelerin 2005 yılında IFRS'leri benimsemeleri dikkate alınrsa, IFRS 4'ün yayınlanma tarihi, uygulamaların düzeltilmesi için en uygun dönem olarak değerlendirilmektedir.

IFRS 4, bir işletmenin ihraç ettiği tüm sigorta kontratlarına (reasürans kontratları dahil) ve elinde tuttuğu tüm reasürans kontratlarına uygulanır. Bu standart, IAS 39: Finansal Araçlar: Kayda Alma ve Değerleme'nin kapsamında yer alan varlıklar ve borçlar gibi, sigorta şirketinin diğer varlık ve borçlarına uygulanmaz.

2.4.1. Muhasebe Politikası

IFRS 4, bir sigorta şirketini, sigorta kontratları için muhasebe politikalarını seçerken, diğer IFRS'lerin zorunlu tuttuğu bazı düzenlemelerden geçici olarak muaf tutmaktadır. Bu muafiyet süresi, Sigorta Projesi Aşama 2'nin tamamlanmasına kadardır. Halen, IFRS 4 şu düzenlemeleri getirmiştir¹⁸:

- Raporlama tarihinde mevcut olmayan kontratlara ilişkin muhtemel ödeme talep edilmesi yasaklanmıştır.

17 Deloitte, Standards: IFRS 3, a.g.k., s.3.

18 Deloitte, Standards: IFRS 4, Insurance Contracts, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs04.htm> (erişim 03.04.2004) s.2.

- Kayda alınmış sigorta borçlarının bir yeterlilik testi ve reasürans aktiflerinin değer düşüklüğü testi gereklidir.
- Bir sigorta şirketi, sigorta borçlarını ödeyene kadar veya iptal edene veya sona erene kadar bilançosunda göstermek zorundadır ve ayrıca, sigorta borçlarını ilgili reasürans varlıklarına karşı denkleştirmesi yasaklanmıştır

IFRS 4, finansal tablolar daha az güvenilir bilgi sunduğu zaman, sigorta kontratlarının muhasebe politikalarını değiştirmeye izin vermektedir.

Bir sigorta şirketi, ilgili muhasebe politikalarını izlemeye devam etse bile, aşağıdaki uygulamaları yapamaz¹⁹:

- Sigorta borçlarını, iskontosuz biçimde değerlendirme,
- Gelecek yatırım yönetimi ücretlerini, benzer hizmetlerin cari piyasa ücretleri ile karşılaştırarak belirlenen makul değeri aşan miktarda değerlendirme,
- Bağlı kuruluşların sigorta borçları için tek tip olmayan muhasebe politikası kullanma.

2.4.2. Sigorta Borçlarını Yeniden Değerleme

IFRS 4, cari piyasa faiz oranlarını yansıtmak için sürekli olarak her dönemde düzenlenmiş sigorta borçlarını yeniden değerlemeyi gerektiren bir muhasebe politikasının izlenmesine izin verir. Böyle bir izin olmasaydı, bir sigorta şirketi, tüm benzer borçları için muhasebe politikalarını sürekli olarak değiştirmek zorunda kalacaktı.

Ayrıca bir sigorta şirketi, aşırı ihtiyatlı davranmayı önlemek amacıyla sigorta kontratlarına ilişkin muhasebe politikalarını değiştirmek zorunda değildir. Ancak şirket, sigorta kontratlarını yeterli ihtiyat ile değerlendirirse, ek ihtiyat ayırmaması gerekir

Sigorta şirketi, sigorta pasiflerinin muhasebe politikalarını değiştirirse, finansal varlıklarını makul değerde yeniden sınıflandırabilir

IFRS 4, aşağıdaki açıklamaların yapılmasını zorunlu kılmıştır²⁰:

- a- Sigorta şirketinin finansal tablosundaki sigorta kontratlarından doğan miktarları kullanıcıların anlamasına yardım eden bilgi.
- sigorta kontratları ve ilgili aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerine ilişkin muhasebe politikaları,
- sigorta kontratlarından doğan kayda alınmış varlıklar borçlar, gelir, gider ve nakit akımları,
- varlık, borç, gelir ve giderlerin değerlemesinde en büyük etkiye sahip olan varsayımlar hakkında bilgi,
- varsayımlardaki değişimlerin etkisi,
- Sigorta borçları, reasürans varlıkları ve eğer varsa ilgili ertelenmiş devir maliyetlerinde değişimlerin yeniden konsolidasyonu.
- b- Kullanıcıların, gelecek nakit akımlarının miktarını, zamanlamasını ve belirsizliğini sigorta kontratlarından anlamalarına yardım eden bilgi.

19 a.g.k., s.2.

20 a.g.k., s.3-4.

- Risk yönetim amaçları ve politikaları,
- Sigorta şirketinin gelecek nakit akımlarının belirsizliği, miktarı ve zamanlaması üzerinde önemli bir etkiye sahip olan sigorta kontratlarının vadeleri ve koşulları.
- Sigorta riski hakkında bilgi.
- Sigorta kontratları IAS 32'nin kapsamındaysa, IAS 32'nin zorunlu tutacağı kredi riski ve faiz oranı riski hakkında bilgi.

2.5. IFRS 5 SATIŞ İÇİN ELDE TUTULAN CARİ OLMAYAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER

Bu standarda ilişkin proje, Eylül 2002'de IASB'nin gündemine alınmıştır. 24 Temmuz 2003'de Cari Olmayan Aktiflerin Elden Çıkarılması ve Durdurulan Faaliyetlerin Sunumu Taslağı yayınlanmış, 31 Mart 2004'de ise IFRS 5 Satış İçin Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler kabul edilmiştir. Bu standardın da geçerlilik tarihi 1 Ocak 2005 olarak kabul edilmiştir.

IFRS 5, IAS 35 Durdurulan Faaliyetler ile yer değiştirmiştir. Durdurulan Faaliyetlerin tanımı, IAS 35'deki tanıma çok benzemektedir. Ancak IFRS 5'e göre, durdurulan bir faaliyet, satış için elde tutulduğu zaman, böyle bir sınıflandırmada yer almaktadır. Aynı zorunluluk, satış için elde tutulan cari olmayan aktife de uygulanmaktadır. Üstelik IFRS 5 durdurulan faaliyetlerin sonuçlarının gelir tablosunda tek bir miktar olarak kaydedilmesini zorunlu kılmaktadır²¹.

2.5.1. IFRS 5'in Elde Tutulan Aktiflerle İlgili Önemli Düzenlemeleri

IFRS 5, satış için elde tutulan cari olmayan aktiflerin bir sınıflandırmasını oluşturur. Genelde, aktiflerin satışı için geleneksel koşulların var olması, aktif satışı ihtimalinin yüksek olması ve bir yıl içinde tamamlanmış bir satış olarak nitelenmesi beklenen bir transferin bulunması durumları bu sınıflandırmada yer almaktadır.

Öte yandan, tek bir işlemle birlikte elden çıkarılan varlıklar ve borçlar "bir elden çıkarma grubu" olarak nitelendirilir. Satış için elde tutulan cari olmayan aktiflerde yer alan zorunlu değerlendirme koşulları, bu gruba da uygulanır.

"Satış için elde tutulan" olarak sınıflandırılan cari olmayan aktifler veya elden çıkarılan gruplar, taşıdıkları miktarın daha altında değeri nirlere ve makul değerleri satış maliyetlerinin altında oluşur. Bilançoda ayrı ayrı gösterilmesi gereken bu tür aktifler ve gruplar, değer düşüklüğüne konu olmayacaktır²².

2.5.2. IFRS 5'in Durdurulan Faaliyetlerle İlgili Önemli Düzenlemeleri

Durdurulan bir faaliyet, "elden çıkarılan ya da satış için elde tutulan" olarak sınıflandırılan bir faaliyet unsurudur. Bu faaliyetler²³;

- Faaliyet alanının büyük ölçüde ayrılmasını veya işlemlerin coğrafik alanlarının ayrılmasını ifade eder
- Büyük ölçüde iş konusu ayrı olan veya coğrafik alanı ayrı olan bir faaliyeti elden çıkarmaya ilişkin tek bir koordineli planın bir parçasıdır
- Yeniden satış düşüncesi ile devralınan bir bağlı şirkettir.

21 Deloitte, Standards: IFRS 5 Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm> (erişim 03.04.2004), s.1.

22 a.g.k., s.2.

23 a.g.k., s.2-3.

Varlıkların elden çıkarılmasında makul değer ayarlamalarına ya da satış maliyeti altında makul değeri değerlemede kayda alınmış kayıp ya da vergi sonrası kazanç ve durdurulan faaliyet kaybı ve vergi sonrası kar toplamı, gelir tablosunda tek bir kalem olarak kaydedilmelidir. Gelir, gider, vergi öncesi kar ya da zarar ve gelir vergilerinin ayrıntılı sunumu ya gelir tablosunda devam eden faaliyetlerden ayrı bir bölümde ya da dipnotlarda yer almak zorundadır.

Durdurulan bir faaliyetin, çalışma (operating), yatırım yapma ve finansman sağlama süreçlerine ait net nakit akımları, nakit akım tablosunda ayrı olarak gösterilecektir ya da dipnotlarda da gösterilebilir.

Faaliyetin durdurulması, bilanço tarihinden sonra gerçekleşirse, IFRS 5, durdurulan faaliyet olarak geçmişe ait bir sınıflandırmaya izin vermemektedir.

Aşağıdaki tabloda IFRS 5 ile IAS 35 arasındaki önemli farklılıklar yer almaktadır ²⁴.

Standart	IAS 35	IFRS 5
- Durdurulan faaliyet nasıl tanımlanır?	Durdurulan faaliyet, tamamının ya da bir kısmının elden çıkarılmasına ilişkin tek bir plan izleyen bir faaliyet unsuru olarak tanımlanır.	Durdurulan faaliyet tanımı, IAS 35'deki tanımın hemen hemen aynı gibidir. - IFRS 5, durdurulan faaliyetin, satış için elde tutularak sınıflandırılan ya da elden çıkarılan bir faaliyet unsuru olduğunu belirtir. - Ayrıca IFRS 5, bu kavram ile faaliyetin coğrafik alanında ya da iş konusunda ayrı büyük bir ayrımı ifade eder. - Faaliyetin coğrafik alanından ya da iş konusunda ayrı büyük bir ayrımından kaynaklanan elden çıkarılmasına ilişkin koordineli bir plan unsurudur. - Yeniden satış düşüncesi ile devralınan bir bağlı şirkettir.
- Raporlama zamanlaması: Durdurulan bir faaliyet ne zaman bu şekilde sınıflandırılır?	Durdurulan faaliyete ilişkin önemli ölçüde tüm varlıkların satış anlaşması bağlandığı zaman ya da yönetim kurulu üyeleri durdurma ile ilgili ayrıntılı, resmi bir planı onayladıkları zaman, finansal tablolarda gösterimler yer almalıdır.	Faaliyet, fiilen elden çıkarıldığı tarihte ya da faaliyet "satış için elde tutulan" kriterine uyduğu sürece, durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılır.

²⁴ a.g.k., s.3-4, Ayrıca Bkz. Hennie Van Greuning, Marius Koen, International Accounting Standards, A Practical Guide, Second Edition, The World Bank, 2001, s.134-135.

3. IFRS'LERİN GETİRDİĞİ MAKUL DEĞER MUHASEBESİ

IFRS'lerin benimsenmesi açısından temel zorunluluklardan bazıları;

- Tüm türev ürünlerin makul değer ile muhasebeleştirilmesi,
- Vade sonuna kadar elde tutulmak üzere düzenlenen para ve sermaye piyasası araçlarının makul değer ile muhasebeleştirilmesi,
- Bazı tercihli hisselerin yeniden sınıflandırılması ve hedging muhasebesi ne bazı sınırlamalar getirilmesidir

Böylece, tarihi maliyet muhasebesi temelinde dayanan geleneksel muhasebe çerçevesinden, makul değer temelini esas alan güncel muhasebe yaklaşımına geçilmektedir. Geleneksel muhasebe yaklaşımında, bilanço kalemleri, satın alınan fiyat ya da kazanılan zamandaki maliyet temelinde kabul edilir. Güncel muhasebe yaklaşımında ise, finansal araçlar işletme kayıtlarında iki portföye bölünmektedir. Vade sonuna kadar elde tutulması düşünülen araçlar ya da daha uzun vadeli yatırım araçlarının maliyet fiyatları ile ya da maliyetin altındaki piyasa fiyatı ile kaydedilmesine devam edilir²⁵. Maliyetin altı ya da piyasa fiyatı ile kayıt; muhasebenin temel ilkelerinden "basiretlilik" ilkesi ile uyumaktadır.

Ancak, bu yaklaşım, tarihi maliyet değerinin daha tutucu bir yönde değişimi olarak düşünülebilir. Çünkü bir aktif; daha sonraki değeri, elde edilmiş maliyetinden daha düşük olduğu zaman, piyasa fiyatı ile değerlendirilmektedir. Ancak bu durum, gerçekleşmemiş kayıp-

ların işletmenin kar-zarar hesabında etkin olarak kabul edilmesi anlamına gelmektedir; oysa ki gerçekleşmemiş kazançlar görülmemektedir.

Öte yandan, kısa vadeli yatırım amacıyla elde bulundurulanan finansal araçlar, doğrudan kabul edilen kar ya da zararı yansıtacak şekilde piyasa fiyatı ile muhasebeleştirilirler²⁶.

Son zamanlarda finansal tabloların içerdiği bilgi ile işletmelerin gerçek risk profili arasında artan uyumsuzluk, uluslararası muhasebe standartlarında makul değer muhasebesine doğru kaymayı gerekli kılmıştır. Makul değer muhasebesinin temeli, piyasa değerine dayanır. Uygun piyasa fiyatının bulunmadığı finansal araçlarda makul değer, araçların özellikleri ve önceki piyasa koşulları gibi uygun bir model kullanılarak tahmin edilir²⁷.

4. IFRS'LERİN SAĞLAYACAĞI FIRSATLAR

IFRS'lere dönüşüm, bir muhasebe ilkeleri setinden, diğer muhasebe ilkeleri setine geçmekten daha fazla anlam taşımaktadır. Bu dönüşüm, finansal muhasebe açıklama zorunluluklarında ve finansal raporlamada önemli farklılıklara yol açmaktadır. Dönüşüm aslında teknik bir uygulama olmanın dışında, işletmenin yatırımları, hisse senedi sahipleri ve rakipleri gözünde yeniden değerlendirilmesi fırsatını veren bir yapılanma niteliği taşımaktadır.

IFRS'lere geçişin işletmelere getireceği fırsatları şu şekilde belirlemek mümkündür²⁸:

- Yeni uygulama ile birlikte; finansal tablo düzenleme ve finansal muhase-

25 European Central Bank, "The Impact of Fair Value Accounting on the European Banking Sector – A Financial Stability Perspective", Monthly Bulletin, February 2004, s.69.

26 a.g.e., s.70.

27 a.g.e., s.70-71.

28 Ernst & Young, International Financial Reporting Standards, http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking_a_closerlook_IAS_May03.pdf sites, s.1, (erişim 12.01.2004).

- be yönetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak işletme içi yönetim raporlama sistemlerini yeniden şekillendirme,
- İşletme ve yönetici performansı değerlendirme ölçütleri geliştirme,
- İşletmenin finansal yapısının diğer performans göstergeleri ile birlikte, analizcilere, yatırımcılara ve hisse senedi sahiplerine iletişimini iyileştirme,
- Sermaye maliyetini azaltma.

5. IFRS'LERİN FİNANSAL MUHASEBE VE RAPORLAMAYA ETKİLERİ

İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden IFRS'lere geçmeleri ile oluşacak en genel etki kayda alma (recognition), değerlendirme (measurement) ve açıklayıcı bilgi sunma (disclosure) hususları üzerindedir. IFRS'lerin etki alanlarını aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür²⁹:

- IFRS'lere geçilmesi ile işletmelerde bölümlerin satış, kar ve vergi konularında daha detaylı raporlama yapması gerekmektedir.
- İşletmelerin halen yürüttükleri hedging (riskten korunma) stratejileri etkin olmayabilir. Getirilen IFRS'ler ve düzeltilen IAS 39, türevlerin ve diğer finansal enstrümanların, makul değerleri ile değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu da muhtemelen kazançlarda volatiliteye yol açacaktır.
- Getirilen konsolidasyon kuralları,

bazı yatırımları konsolide finansal tabloların dışında bırakmaktadır

- İşletme birleşmeleri muhasebesinde çıkarların birleştirilmesi yöntemi yasaklanmıştır. Böylece, birçok işletme birleşmesinden sağlanan aktif ve pasifler makul değerleri ile belirlenecektir.
- Maddi olmayan duran varlıkları kayda alma kriteri, birçok yerel muhasebe düzenlemelerinden farklıdır. Bu nedenle işletmeler değerlendirme yaklaşımını seçme ihtiyacı duyacaklardır.
- Ertelenen vergilerin bilanço yaklaşımına göre hesaplanması gerekmektedir. Bu yaklaşım, bir çok AB ülkesinin mevcut muhasebe düzenlemelerinden farklıdır.
- IFRS'lere geçiş ile belirli sektörlerin (sigorta şirketleri, inşaat sözleşmeleri gibi) önemi artacaktır.

6. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ SORUNLARI

Avrupa Birliği'nde borsaya kayıtlı yaklaşık yedi bin işletme, 1 Ocak 2005 tarihi yaklaşırken, halen uyguladıkları yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden IFRS'lere geçiş yönünde, büyük çaplı bir değişimin kaçınılmaz etkilerini yaşamaktadır. Özellikle 2005 yılı kayıtlarını 2003 ve 2004 yılları ile karşılaştırmalı olarak raporlamak zorunda olan ABD borsalarına kayıtlı işletmeler için, yeni IFRS'lerin anlaşılması ihtiyacı daha acil olmaktadır.

IASB'nin halen standartları tamamlamamış olması nedeniyle, birçok işletmenin,

²⁹ a.g.k., s.2.

IFRS'ye geçişin muhtemel etkileri ile henüz ilgilenmediği gözlenmektedir. Avrupa Birliği'nde 2004 yılı başında borsaya kayıtlı 200 işletme üzerinde yürütülen bir araştırmaya göre, bu işletmelerin yüzde 42'sinin henüz IFRS'ye geçiş yönünde önemli bir gelişme kaydetmedikleri, IASB'nin çalışmalarını bitirmesini bekledikleri saptanmıştır. İncelenen işletmelerin yüzde 68'i, IFRS'lerin yeni bilgi teknolojisi (IT) yatırımını zorunlu kılacağını belirtirken, yüzde 30 kadarı da IFRS'lere geçişin yaklaşık 5000 saatlik bir çalışma gerektireceğini öngörmüştür³⁰. Gerçekten de IFRS'lere geçiş sürecinde işletmeler; önceden hiç incelenmemiş olan detayı toplayıp incelemek, bunların farklı ülkelerden gelen data ile uygunluğunu sağlamak, ertelenen vergi oranları gibi değişkenleri değerlendirme modelleri geliştirmek ve aktif-pasiflerin makul değerlerini belirlemek gibi yeni zorunluluklar nedeniyle bilgi teknolojisi sistemlerini yeniden kurmak zorundadırlar. Kuşkusuz gerekli değişimleri tamamlama milyonlarca Euro maliyete yol açacaktır.

IFRS'lere geçişin her sektör ve her ülke için etkisi farklı olacağından, bilançolar üzerindeki tüm muhtemel etkileri değerlemek de oldukça zordur. Ancak bilanço kalemlerinin ve gelirlerin önemli ölçüde etkileneceği açıktır.

Öte yandan, finansal işletmelere özgü muhasebe politikasının eksik olması ve türev işlemlerine yönelik düzenlemelerin dağınıklığı dikkate alınırsa, IFRS'ler ile getirilen yeni düzenlemelerin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu süreçte türev işlemleri muhasebesi çerçevesini belirleyerek, onları makul değer ile değerleyerek ve hedging (riskten korunma) tekniğine uy-

gun, sağduyulu muhasebe yöntemleri geliştirerek, asimetrik muhasebe uygulamalarının azaltılması beklenmektedir.

IFRS'lere geçiş sürecinde ve sonrasında işletmelerin karşılaşacakları muhtemel sorunları aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür³¹:

- Yeni sermaye piyasası işlemleri başlatmayı tasarlayan işletmeler, yatırım bankaları ve risk sermayesi şirketlerinden, IFRS'ye göre bilgi temin etmeleri yönünde baskı ile karşılaşmaktadır.
- Finansal tabloların saydamlığının ve karşılaştırılabilirliğinin artması ile yatırımcı tercihleri de değişecektir. Ancak mevcut düzenlemelere göre hazırlanan finansal tablolar ile IFRS'ye göre hazırlananlar arasında bazı farklılıkların olması doğaldır ve bunların nedenlerinin yatırımcılara anlatılması gerekmektedir.
- Bir işletmenin, IFRS'lere geçişinin bir sonucu olarak, yeniden yapılanması, mevcut borç anlaşmalarının yeniden incelenmesini ve anlaşmaların yenilenmesini gerektirmektedir.
- Önemli bir faaliyetini devretmeyi planlayan işletmeler, potansiyel devralanlar tarafından IFRS'lere göre bilgi temin etme yönünde baskı görebilmektedirler.
- Makul değer yaklaşımının artan kullanımı ve hedge muhasebesi gibi

30 Nigel Masters, Illuminating Value: The Business Impact of IFRS, <http://www.pwcglobal.com/extweb/neuocolth.nif/docid>, s.1-2, (erişim 20.03.2004)

31 Ernst & Young, a.g.k., s.3.

mevcut uygulamalardaki kısıtlılık nedeniyle, raporlanan karlar, işletmenin ticari performansından farklı olabilir. Bu nedenle hem işletme hem de yönetici performansının revize edilmesi gerekmektedir.

- Finansal muhasebe ve raporlama sistemleri değiştirilirken ve IFRS'lere uyumlu bilgi sunulması artarken, işletmeler faaliyetlerinin kesilmesi riskini en aza indirmek amacıyla kendi bilgi teknolojileri (Information Technology) güvenliğini genişletmek zorundadırlar.
- IFRS'lere geçiş ile işletmenin finansal sonuçları önemli ölçüde değişeceği için, performans dayalı çalışan ve idareci ikramiyeleri de önceki hesaplamalara göre farklı olacaktır. Emekli ikramiyeleri ve çalışan faydaları ve yükümlülükleri, farklı olarak hesaplanacaktır. Ayrıca, önceden kayda alınmayan yükümlülükler, IFRS'lere geçiş ile kayda alınacaktır.
- Daha önce hiçbir ilgili standartın bulunmadığı hisseye dayalı ödeme işlemleri, IFRS'lere geçiş ile detaylı olarak açıklanacaktır.

7. SONUÇ

IFRS'ler işletmelerin büyük ölçüde farklı görünmesine yol açan düzenlemeler içermektedir. Bu değişim sürecinde işletmeler hisse senedi yatırımcılarını kaybetmemek için büyük mücadele içine girmiş bulunmaktadırlar. Öncelikle yerel genel kabul görmüş muhasebe ilkelere göre ve IFRS'lere göre belirlenen performans farklılıklarının, önemli rasyo ve göstege farklılıklarının nedenlerinin açıklanması yerinde olacaktır.

İşletmelerin finansal muhasebe ve raporlama sistemlerinin, sağlam ve uyumlu finansal bilgi raporlama verisi üretebilecek kapasitede olması gerekmektedir. Bu sistem ayrıca, finansal araçların makul değerleri, çalışan faydaları gibi yeni bilgiler sağlayabilecek kapasitede olmalıdır.

Makul değer ve değerlendirme modellerinin, IFRS'lerde oldukça önemli olduğu da dikkat çekmektedir. Örneğin, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkları, işletme birleşmelerinde değer düşüklüğünü değerlendirme ve hisseye dayalı ödeme kararını değerlemede makul değer esas alınmaktadır. Görüldüğü gibi ülkelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden IFRS'lere dönüşümü finansal muhasebe ile ilgili raporlarında önemli farklılıklara yol açacaktır. Aslında bu dönüşüm işletmelerin yeniden yapılması için bir fırsat niteliği taşımaktadır.

8. YARARLANILAN KAYNAKLAR

-ATAMAN, Akgül Başak ve Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, Tarihsiz.

-BOHREN Oyvind, Jorgen Haug ve Dag Michalsen, "Compliance with flexible accounting standards", The International Journal of Accounting, Volume 39, Issue 1, 2004.

-DELOITTE, Standards: IFRS 1 First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs01.htm> (erişim 12.01.2004)

-DELOITTE, Standards: IFRS 2 Share-Based Payment, (erişim 02.03.2004) <http://www.iasplus.com/standard/ifrs02.htm>

-DELOITTE, Standards: IFRS 3 Business Combinations, (Erişim 03.04.2004), <http://www.iasplus.com/standard/ifrs03.htm>.

-DELOITTE, Standards: IFRS 4, Insurance Contracts, (Erişim 03.04.2004)., <http://www.iasplus.com/standard/ifrs04.htm>

-DELOITTE, Standards: IFRS 5 Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs05.htm>(erişim 03.04.2004).

-ERCAN,Yücel, , "Uluslararası Muhasebe Standardı 22", Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Derleyen: Ahmet Hayri Durmuş, İstanbul, 1992.

-ERNST&YOUNG,International Financial Reporting Standards, http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Taking_a_closerlook_IAS_May03.pdf?sites, (erişim 12.01.2004).

-EUROPEAN CENTRAL BANK, "The Impact of Fair Value Accounting on the European Banking Sector – A Financial Stability Perspective", Montly Bulletin, February 2004.

-GREUNING,Hennie Van ve Marius Koen, International Accounting Standards, A Practical Guide, Second Edition, The World Bank, 2001.

-MASTERS,Nigel, Illuminating Value: The Business Impact of IFRS, <http://www.pwcglobal.com/extweb/neu-colth.nif/docid> , (erişim 20.03.2004).

-SAP White Paper, IAS/IFRS Implementation 2005; SAP AG, 2003.

-ŞİMGİ Muğan Can ve Nazlı Hoşal Akman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Yakınsama Eğilimleri", XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler, Belek-Antalya- 21-25 Mayıs 2003.

