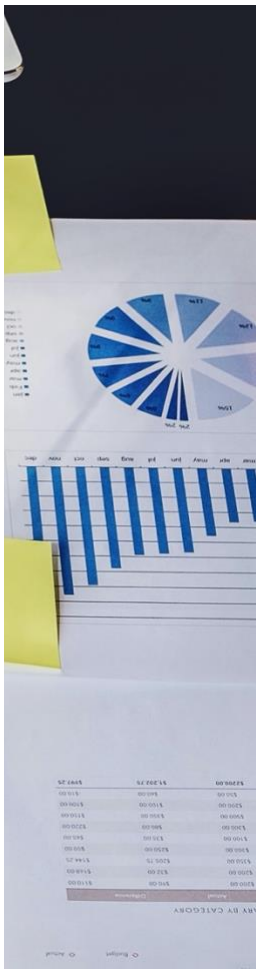
Korona Virüsünün Muhasebe Uygulamalarına Etkisi





Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Bülteni

pwc

Bir Bakışta

Bu yayın, 31 Aralık 2019 tarihinden sonra sona eren dönemler için, korona virüsünün finansal tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirmektedir. Aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok TFRS son gelişmelerden etkilenmektedir:

- Finansal olmayan varlıklar;
- Finansal araçlar ve kiralamalar;
- Hasılatın muhasebeleştirilmesi;
- Finansal olmayan yükümlülükler;
- İşletmenin sürekliliği;
- Açıklamalar ve
- Ara dönem finansal tablolar.

COVID-19 salgını önemli sayıda kişinin enfeksiyona yakalanması ile 2020 yılında hızla yayıldı ve virüsün yayılmasını durdurmak için alınan önlemler ekonomik faaliyetleri olumsuz yönde etkiledi. Dolayısıyla finansal tablolar hazırlanırken bu etkilerin dikkate alınması gerekir.

Virüsün bulaşmasını önlemek için alınan önlemler arasında insanların hareketlerinin sınırlandırılması, uçuşların ve diğer seyahatlerin kısıtlanması, işletmelerin ve okulların geçici olarak kapatılması ve etkinliklerin iptal edilmesi yer alıyor. Bu önlemler, turizm, ulaşım, perakende ve eğlence gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmeleri doğrudan etkilemektedir. Ayrıca, dünya genelinde tedarik zincirlerini ve mal üretimini etkilemesi ve ekonomik faaliyetin azalması birçok mal ve hizmete olan talebin azalmasına neden olacaktır. Aynı zamanda faaliyetleri etkilenen işletmelere borç veren bankalar, etkilenen kişilere ve işletmelere koruma sağlayan sigortacılar ve etkilenen işletmelere yatırım yapan fonlar veya diğer yatırımcılar gibi finansal hizmet kuruluşlarının da etkilenmesi muhtemeldir.

Birçok işletmenin finansal tablolarında önemli etkisi olabileceği için şirket yöneticileri COVID-19'un hem ara dönem hem de yıllık finansal tablolar üzerindeki etkisini dikkatle değerlendirmelidir.

Finansal tablolar üzerindeki etkileri sadece varlık ve yükümlülüklerin ölçülmesiyle sınırlı kalmamakta aynı zamanda dipnot açıklamaları ve işletmenin sürekliliği değerlendirmesini de içermektedir. Ekonomik faaliyetin azalmasının doğrudan ve dolaylı etkileri yalnızca en fazla etkilenen bölgelerdeki işletmeler tarafından değil, tüm işletmeler tarafından dikkate alınmalıdır.

Finansal olmayan varlıklar

TMS 36 Varlıklarda değer düşüklüğü

Birçok işletmenin finansal olmayan varlıklarını olası değer düşüklüğü açısından değerlendirmesi gerekir. TMS 36, şerefiye ve sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için en az yılda bir kez ve diğer finansal olmayan varlıklar için değer düşüklüğüne uğramış olabileceklerine dair gösterge olduğu durumda değer düşüklüğü testini gerekli kılmaktadır. Operasyonların geçici olarak durdurulması veya talepte ve/veya fiyatta ve karlılıkta hızlı bir düşüş yaşanması değer düşüklüğü göstergesi olabilir. Azalan ekonomik faaliyetin ve düşük hasılatın her şirketi etkilemesi muhtemel olduğu için tüm işletmeler, varlıklarını değer düşüklüğü açısından değerlendirmelidir.

Bu değerlendirmeyi yaparken yönetim aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:

- COVID-19 ve bunu kontrol etmek için alınan tedbirlerin yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı gelecekteki nakit girişlerinde azalış veya operasyonel ve diğer maliyetlerde artış olması
- Şerefiye ve sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için bir yıllık dönemin dışında ve diğer varlıklar için ise değer düşüklüğü testinin yapılmasını gerektirecek hisse fiyatındaki düşüş gibi piyasa değerinin taşınan değerinden düşük olmasına neden olan olayların gerçekleşmesi
- Değer düşüklüğünü test etmek için kullanılan varsayımlar ve nakit akış tahminlerinin COVID-19'un etkilerini içerecek şekilde güncellenmesi
- Önceki değer düşüklüğü testinde varlığın geri kazanılabilir değerini belirlemede kullanılmış bütçe, tahmin ve diğer varsayımların bilanço tarihindeki ekonomik durumları yansıtacak şekilde, özellikle artan risk ve belirsizliği yansıtmak suretiyle gözden geçirilmesi
- Artan riski ve belirsizliği yansıtması için tek bir tahmini nakit akış setini dikkate alan geleneksel yöntem yerine muhtemel tüm senaryoları ağırlıklandırılmış olarak içeren beklenen nakit akışları yaklaşımı kullanılmalıdır. Virüsün kontrol altına alınması için alınan önlemlerin olası etkileri beklenen nakit akış yaklaşımına ek senaryolar olarak dahil edilebilir. Farklı senaryoların dikkate alınması ile olası sonuçlar için bir aralık hesaplanabilir.
- Geleneksel yöntem uygulandığında iskonto oranını belirlemek için kullanılan faktörler (risksiz oran, ülke riski ve varlık riski gibi), virüsün etkisini ve kontrol etmek için alınan önlemleri yansıtacak şekilde revize edilmelidir. Kullanılan iskonto oranı COVID-19 ile ilgili tüm riskleri içerecek şekilde düzeltilmelidir. Yönetim, uygun risk primleriyle nakit akışlara ilişkin her türlü beklentinin iskonto oranına yansıtıldığına emin olmalıdır.

Yönetim, beklentileri gelecek nakit akışlarda yansıtmak için hangi yaklaşımı seçerse seçsin, sonuç gelecekteki nakit akışlarının beklenen bugünkü değerini yansıtmalıdır. Geri kazanılabilir değerin belirlenmesinde gerçeğe uygun değer kullanıldığı zaman, yapılan varsayımlar piyasa katılımcısının varsayımlarını yansıtmalıdır.

Açıklamalar

TMS 36 oldukça kapsamlı açıklamalar gerektirir. Özellikle kullanılan varsayımlar ile şerefiye ve sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan varlıkların değer düşüklüğü testine ilişkin duyarlılık analizi açıklanmalıdır.

Yönetim ayrıca *TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu* standardına göre sonraki dönemde önemli bir düzeltmeye neden olacak önemli bir risk olması durumunda belirsizliğin tahmin edilmesinde kullanılan başlıca kaynakların açıklamalıdır.

Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıkları

Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirak ve iş ortaklıklarının değer düşüklüğü testi *TMS 28 "İştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar"* kapsamındadır. COVID 19'un etkisi ve kontrol edilmesi için alınan önlemlerin iştirak veya iş ortaklıklarında değer düşüklüğü göstergesi olup olmadığı değerlendirilmelidir.

TFRS 9 Finansal Araçlar standardı kapsamında ölçülen iştirak ve iş ortaklıkları ilgili standarttaki değer düşüklüğü hükümlerine tabidir.

Stoklar

Stokların net gerçekleşebilir değerine indirgenmesi gerekebilir. Bu indirgeme, stokta hareketin azalması, emtia fiyatlarının düşmesi veya satışın beklenenden az olması dolayısıyla stokların kullanılamaz hale gelmesinden kaynaklanabilir.

TMS 2 Stoklar standardı sabit genel üretim giderlerinin normal üretim kapasitesine dayanarak stokların maliyetinde yer almasını gerektirir. Azalan üretim, genel üretim giderlerinin stokların maliyetine ne ölçüde dahil edileceğini etkileyebilir.

Şirketler, herhangi bir indirgemenin önemini ve TMS 2 kapsamında kamuya açıklaması gerekip gerekmediğini değerlendirmelidir.

Maddi duran varlıklar

Virüs, maddi duran varlıkların bir süre az kullanılması veya hiç kullanılmamasına veya projelerin askıya alınmasına sebep olabilir. *TMS 16 Maddi duran varlıklar* standardına göre maddi duran varlık geçici süreyle kullanılmazsa dahi gelir tablosunda amortisman gideri kaydedilmeye devam edilir. Ancak *TMS 23 Borçlanma maliyetleri'ne* göre bir varlığın geliştirilmesine ara verildiği dönem boyunca borçlanma maliyeti aktifleştirilmez.

Finansal araçlar ve kiralamalar

TFRS 9 Finansal Araçlarda değer düşüklüğü

Bir işletmenin TFRS 9'un beklenen kredi zararı modeli (BKZ) kapsamına giren finansal araçları varsa, COVID-19'un BKZ üzerindeki etkisini dikkate almalıdır. Dikkate alınacak araçlara krediler, ticari ve diğer alacaklar, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan borçlanma araçları, sözleşme varlıkları, kira alacakları, finansal teminatlar ve kredi taahhütleri dahildir.

COVID-19'un etkileri aşağıdaki unsurlar için göz önünde bulundurulmalıdır:

- 12-aylık mı ya da ömür boyu beklenen kredi zararının mı finansal tablolara alınacağının belirlenmesi İlk muhasebeleştirme tarihinden sonra kredi riski (temerrüt riski) önemli ölçüde artmışsa, 12-aylık yerine ömür boyu BKZ ölçülür (basitleştirilmiş yaklaşımda her zaman ömür boyu BKZ kullanılarak ölçülen kısa vadeli alacaklar ve sözleşme varlıkları hariç); ve

- Beklenen kredi zararının hesaplanması. Hesaplama aşağıdakilerin tamamını içerir:
  - Kredi riski (temerrüt riski). Örneğin, borçlunun faaliyetleri COVID-19'dan olumsuz etkilenirse kredi riski artabilir;
  - Borçlunun temerrüde düşmesi durumunda risk altındaki tutar (temerrüt halinde risk tutarı). Örneğin, COVID-19'dan etkilenen borçluların, kullanılmayan limitlerinden yararlanması, ödemelerini isteğe bağlı olarak durdurması veya geciktirmesi risk tutarının artmasına neden olabilir; ve
  - Temerrüt dolayısıyla oluşabilecek tahmini kayıp (temerrüt halinde kayıp). Örneğin, COVID-19'un teminat olarak taahhüt edilen finansal olmayan bir varlığın gerçeğe uygun değerinde bir düşüşe sebep olması durumunda temerrüt halinde kayıp artabilir.

Borçlunun tüm borcunu geri ödemesi beklense dahi, sözleşmeye dayalı vade tarihinden geç ödemesi durumunda paranın zaman değeri karşılanmazsa kredi zararı muhasebeleştirilmelidir.

TFRS 9, hem kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığını değerlendirirken hem de beklenen kredi zararlarını ölçerken ileriye dönük bilgilerin (makro ekonomik bilgiler dahil) dikkate alınmasını gerektirir. İleriye dönük bilgiler, COVID-19'un yayılmasıyla ilgili ek olumsuz senaryolar içerebilir. Bu, mevcut senaryolara bir veya daha fazla senaryo eklenmesi veya mevcut senaryolardan biri veya daha fazlasının etkiyi içerecek şekilde düzeltilmesi (örneğin, daha olumsuz bir durumu yansıtmak ve / veya ağırlıklarını artırmak) ile sağlanabilir.

Bazı hükümetler, yerel bankalardan COVID-19'dan etkilenen borçluları desteklemelerini isteyebilir. Bu destekler, mevcut krediler için ödemelerin ötelenmesi veya düşük faizli ve masrafsız yeni kredi kullandırımı şeklinde olabilir. Bu destekleri veren finansal kuruluşlar, finansal tabloları üzerindeki etkisini aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelidir:

- Ödemelerin ötelenme talebi borçlunun kredi riskinde önemli artışa veya temerrüde düştüğüne dair kanıt olabilir ve bu nedenle BKZ modelinin 2. veya 3. aşamasında sınıflandırılır; ve
- Düşük faizli ve masrafsız yeni kredi kullandırılması piyasa koşullarının dışında kredi kullandırımı yapıldığını gösterir.

Yönetim, virüsün finansal varlıkların değer düşüklüğü üzerindeki etkisini açıklamalıdır. Örneğin, ileriye dönük bilgilerin etkisinin BKZ tahminine nasıl dahil edildiği, raporlama döneminde yapılan varsayımlardaki önemli değişikliklerin ayrıntıları ve Aşama 1'den 2'ye taşınan finansal varlıkların BKZ etkisi *TFRS 7 Finansal araçlar: Açıklamalar* standardına göre açıklanmalıdır.

Finansal araçlarla ilgili diğer ölçüm konuları

Gerçeğe uygun değer

Raporlama tarihinde bir varlık veya borcun gerçeğe uygun değeri, geçerli TFRS standartlarına göre belirlenmelidir. Gerçeğe uygun değer, gözlemlenebilir piyasa fiyatına dayandığında, raporlama tarihinde belirtilen fiyat kullanılmalıdır. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, raporlama tarihindeki varsayımsal bir çıkış işlemini yansıtır. Dolayısıyla, raporlama tarihinden sonra piyasa fiyatlarındaki değişiklikler varlık değerlemesine yansıtılmaz.

COVID-19'un yayılması sonucunda fiyatların çeşitli piyasalardaki değişkenliği artmıştır. Bu, gerçeğe uygun değer piyasa fiyatlarına göre ölçülüyorsa doğrudan (örneğin, aktif bir piyasada işlem gören hisse senetleri veya borçlanma senetleri durumunda) veya dalgalı piyasa verilerine dayanan değerleme yöntemleri kullanılıyorsa dolaylı olarak etkilemektedir.

Gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılan karşı taraf kredi riski ve kredi marjı da artabilir. Bununla birlikte, hükümetler tarafından ekonomiyi canlandırmak için alınan önlemlerin etkisi risksiz faiz oranlarının azalmasına sebep olabilir.

Gerçeğe uygun değer ölçümündeki bir değişiklik, *TFRS 13 Gerçeğe uygun değer ölçümü* standardına göre işletmelerin açıklaması zorunlu olan gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerleme teknikleri ile girdileri ve varsayımlardaki değişikliklere duyarlılığına ilişkin açıklamaları etkileyecektir. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 3. seviyesinde sınıflanmaya devam eden gerçeğe uygun değer ölçümleri için gerekli duyarlılık analizlerini de etkileyebilir. Aynı zamanda seviye 3 olarak sınıflandırılan araçların sayısı artabilir.

Finansal araçların ölçümüne ilişkin diğer konular

Virüsün beklenen kredi zararları ve finansal araçların gerçeğe uygun değeri üzerindeki etkilerinin yanı sıra yönetim ayrıca aşağıdaki konuları da göz önünde bulundurmalıdır:

- Hükümetler tarafından alınan önlemler sonucunda borçlu ile borç veren arasındaki şartların yeniden müzakeresi nedeniyle, herhangi bir borçlanma veya kredi anlaşması koşullarındaki değişikliklerin etkisi dikkate alınmalıdır. Her iki taraf da sözleşme koşullarındaki değişikliklerin TFRS 9'a göre kayıttan düşme veya yapılandırma kazancı ve ya kaybı muhasebeleştirmesi açısından değerlendirmeli; ve
- İşletmenin riskten korunma muhasebesi kriterlerini karşılamaya devam edip etmediği değerlendirilmeli. Örneğin, finansal riskten korunma amaçlı tahmini bir işleminin gerçekleşmesi artık kuvvetle muhtemel değilse riskten korunma muhasebesi durdurulmalı.

Ölçüm etkilerinin dışında ek açıklamalar da gerekebilir. Örneğin, TFRS 7 kredi borcunun ihlali ve temerrüde düşmesi durumunda, finansal araçların kayıtlardan düşülmesinden veya yapılandırılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıpları ve gelecekte oluşacak tahmini nakit akışlarının artık kuvvetle muhtemel olmaması dolayısıyla nakit akış riskinden korunma fonlarının yeniden sınıflandırılması durumunda açıklanmasını gerektirmektedir.

Kiralamalar

Kiraya veren ve kiracı, COVID-19'un bir sonucu olarak kiralama şartlarını yeniden görüşebilir veya kiraya veren, kiracıya kira ödemeleriyle ilgili bir tür imtiyaz verebilir. Kiraya verenin bu tür imtiyaz sunmasına istinaden hükümetten bir teşvik alması söz konusu olabilir. Kiraya verenler ve kiracıların hem *TFRS 16 Kiralama işlemleri* standardının gerekliliklerini dikkate alarak bu imtiyazın bir kiralama değişikliği olarak muhasebeleştirilmesi ve değişikliğin etkisinin kiralamanın kalan ömrüne yayılması konusunu değerlendirmelidir. Ayrıca, kiraya verenler ve kiracılar hükümetten alınan teşviklerin devlet teşviki kapsamında olup olmadığı da değerlendirmelidir.

Gerçeğe uygun değerleri ile ölçülen bağlı ortaklıklar, iştirakler, iş ortaklıkları ve yatırım amaçlı gayrimenkuller

Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarına yapılan yatırımların gerçeğe uygun değerleri, borsada işlem gören şirketlerin değerlemelerinin başlangıç noktası raporlama tarihindeki piyasa fiyatları olduğu için hisse senedi piyasasındaki dalgalanmalardan etkilenebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemeleri de etkilenebilir.

Yatırım işletmeleri veya TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değerinden taşınan iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçeğe uygun değerini etkileyen faaliyetler veya ekonomik şartlardaki değişiklikler açıklamalıdır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Virüsü kontrol etmek için atılan adımlar sonucu ekonomik faaliyetlerin azalmasıyla işletmenin satışları ve hasılatı azalabilir ve bu durum gerçekleştiğinde muhasebeleştirilir.

Fakat, bu durum transferi gerçekleşmiş olan mal ve hizmetlere ilişkin hasılatın ölçülmesinde özellikle değişken bedelin ölçümüne ilişkin yönetimin yaptığı tahminleri etkileyebilir. Örneğin talebin azalması; beklenen iadelerin artmasına, ek fiyat avantajına, azalan hacim indirimlerine, geç teslimat cezalarına veya fiyatların düşmesine neden olabilir. Tüm bunlar değişken bedelin ölçümünü etkileyebilir. *TFRS 15, Müşteri sözleşmelerinden hasılat* standardı, değişken bedelin, sadece belirsizlik giderildiğinde ve muhasebeleştirilen tutarların büyük olasılıkla iptal edilemeyeceği durumlarda muhasebeleştirilmesini gerektirir.

Yönetim hem değişken bedelin tahminini hem de muhasebeleştirme eşiğinin karşılanıp karşılanmadığını yeniden gözden geçirmelidir.

TFRS 15, yalnızca vadesi geldiğinde yükümlülüklerini yerine getirmesi beklenen müşteri sözleşmelerine uygulanır. Yönetim, müşterisinin tedarik ettiği malların bir kısmı veya tamamı için ödeme yapamayacağının farkında olduğu durumlarda bile müşteriyle çalışmaya devam edebilir. Bu koşullarda hasılat, ancak müşterinin her türlü imtiyaz sonrası net ödemesi muhtemel olan ücret kadar muhasebeleştirilir.

TFRS 15, finansal tablo kullanıcılarının hasılattan kaynaklanan nakit akışlarının niteliğini, tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini anlamalarını sağlayan bilgilerin açıklanmasını gerektirir. Bu durumda örneğin işletmenin virüsten kaynaklanan belirsizliği politikalarında nasıl dikkate aldığı, değişken bedelin muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan ve bir müşterinin ödeme performansına ilişkin yaptığı tahminleri açıklaması gerekebilir.

Devlet teşvikleri

Tüm dünyada hükümetler, COVID-19'un etkilerini önlemek için vergi indirimleri, tatiller ile bazı işletmelerin müşterilerini destekleyebilmeleri için özel destek paketleri açıkladılar. Yönetim, devletten alınan bu tür yardımların *TMS 20 Devlet Teşvikleri* standardındaki, devlet teşviki tanımını karşılayıp karşılamadığını değerlendirmelidir ve eğer karşılıyorsa TMS 20 hükümleri uygulanmalıdır.

Finansal olmayan yükümlülükler

Karşılıklar

TMS 37 Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar standardına göre, bir karşılık sadece bir işletmenin mevcut yükümlülüğü olduğu durumlarda, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının muhtemel olduğu ve güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde muhasebeleştirilir. Yönetim, virüsle ilgili aldığı aksiyonlara ilişkin sadece ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının muhtemel olduğu ve güvenilir bir şekilde tahmin edebildiği mevcut yükümlülükleri kadar karşılık muhasebeleştirmelidir. Örneğin, yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılık sadece yeniden yapılandırma işlemine ilişkin ayrıntılı ve resmi bir planın olması ve yeniden yapılandırmanın uygulanmaya başlanması veya bundan etkileneceklere duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına dair ondan etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması durumunda muhasebeleştirilir.

TMS 37, gelecekteki faaliyet zararları veya gelecekteki katlanacağı iyileştirme maliyetleri için karşılıklar ayrılmasına izin vermez.

TMS 37, bir işletmenin yükümlülüklerinin niteliğini ve ekonomik fayda içeren kaynak çıkışının beklenen zamanlamasını açıklamasını gerektirir.

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler

Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmelerdir. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemekten kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanı içerir. Bu tür sözleşmeler virüs nedeniyle işletmenin yerine getiremediği tedarik sözleşmelerini içerebilir. Yönetim, sözleşmelerinden herhangi birinin ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelip gelmediğini değerlendirmelidir.

Koşullu varlıklar

Virüsün yayılmasını kontrol etmek için atılan adımlardan biri de bazı işletmelerin geçici olarak kapanmasıdır. Bir işletme iş sürekliliği sigortasına sahip olabilir ve kapanma maliyetlerinin bir kısmını veya tamamını bu sigorta karşılayabilir. Bu durumda yönetim, COVID-19'dan kaynaklanan zararların sigorta kapsamında olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu sigortaya ilişkin faydanın tahsili neredeyse kesin olduğunda muhasebeleştirilir. Bu genellikle, sigortacının hasara ilişkin talebi kabul etmesi ve yönetimin sigortacının yükümlülüklerini yerine getireceğinden emin olmasıdır.

Sigortadan edinilen fayda genellikle maliyetler tazmin edildikten sonra muhasebeleştirilir.

Çalışanlara sağlanan faydalar ve hisse bazlı ödemeler

Yönetim, çalışanlara sağlanan faydaları ve hisse bazlı ödemeleri ölçmek için kullanılan varsayımların revize edilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirmelidir. Örneğin, son gelişmeler sonucunda yüksek kaliteli tahvillerin getiri oranı veya belirli para biriminde risksiz faiz getiri oranı değişmiş olabilir veya bir çalışanın ikramiye veya hisse bazlı ödemeler için hakediş koşullarını yerine getirme olasılığı değişmiş olabilir.

Yönetim, ekonomik ortamda meydana gelen değişiklikleri ve performans koşullarının karşılanma olasılığını göstermek için, örneğin hisse bazlı ödeme planı koşullarında yapılan değişikliklerin etkisini dikkate almalıdır. Bu değişiklikler, çalışanlar için bir fayda yarattığı sürece, bir değişiklik ve ek bir gider olarak muhasebeleştirilir. Yönetim, hakediş koşullarının yerine getirilmesi muhtemel olmasa bile, hisse bazlı bir ödeme iptal edildiğinde, kalan masrafın hemen muhasebeleştirmesi gerektiğinin farkında olmalıdır.

Yönetim ayrıca, virüsle bağlantılı olarak çalışanlarına yasal veya gerçekçi bir yükümlülüğe sahip olup olmadığını değerlendirmeli ve hastalık ücreti veya kendini izole eden çalışanlarına yapacağı ödemeler gibi yükümlülüklerini muhasebeleştirmelidir.

Yönetim, virüsün bir sonucu olarak iş gücünü azaltmayı düşünebilir. *TMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar* standardı çalışanların işten çıkarılması durumunda yükümlülüğün sadece bu faydaların iptal edilemeyeceği durumlarda muhasebeleştirilmesini veya TMS 37 uyarınca yeniden yapılandırma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini gerektirir.

TFRS 2 Hisse bazlı ödemeler standardı, işletmelerin hisse bazlı ödemelerindeki değişiklikler ile ek gerçeğe uygun değer ve bu ek gerçeğe uygun değerin nasıl ölçüldüğünü açıklanmasını gerektirir.

TMS 19, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin tahmininde kullanılan varsayımlarla birlikte duyarlılık analizleri ve bu varsayımlardaki değişikliklerin kapsamlı bir şekilde açıklanmasını gerektirir.

Gelir vergileri

Virüs, doğrudan ve dolaylı faktörlerin (müşteriler, tedarikçiler, hizmet verenler üzerindeki etkisi) bir sonucu olarak gelecekteki karları etkileyebilir. Varlık değer düşüklüğü, ertelenmiş vergi yükümlülüğünün tutarını da azaltabilir ve/veya fazladan indirilebilir geçici fark yaratabilir. Ertelenmiş vergi varlığı olan şirketler, virüsten kaynaklanan ek belirsizlik ve virüsün kontrolü için atılan adımları göz önünde bulundurarak, gelecekteki kar tahminlerini ve ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğini TMS 12 uyarınca yeniden değerlendirmelidir.

Yönetim, ayrıca virüsün etkisi ile bağlı ortaklıklarından kar dağıtım planlarını ve bu dağıtılmamış karlar ile bağlantılı olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesini yeniden gözden geçirmelidir.

Yönetim TMS 1 uyarınca, ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliğini değerlendirirken yapılan tüm önemli muhakeme ve tahminleri açıklamalıdır.

Taahhütlerin ihlal edilmesi

Virüsün finansal etkisi, bazı şirketlerin borçlanmalarına ilişkin taahhütleri ihlal etmesine veya önemli olumsuz koşullarının tetiklenmesine neden olabilir. Bu durum, kredi geri ödeme şartlarının değişmesine ve bazı kredilerin talep üzerine geri ödenebilir hale gelmesine neden olabilir. Yönetim, kredilerin ve diğer finansman yükümlülüklerinin cari olan-cari olmayan sınıflandırmasının etkilenip etkilenmediğini ve bu olağanüstü durumların işletmenin sürekliliğine etkisi olup olmadığını değerlendirmelidir. Yönetim, mütekabil temerrüt hükümlerinin etkilerini dikkate almalıdır. Yönetim ayrıca yukarıda belirtilen bu koşulların sonucu olarak borçlanma şartlarındaki değişikliklerin etkisini de dikkate almalı ve raporlama tarihinden sonra elde edilen imtiyazları düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak ele almalıdır.

Raporlama döneminden sonraki olaylar

Küresel durum hızla değiştiği için yönetim, *TMS 10 Raporlama döneminden sonraki olaylar* standardının gerekliliklerini ve özellikle son gelişmelerin raporlama tarihindeki mevcut koşullara ilişkin daha fazla bilgi sağlayıp sağlamadığını değerlendirmelidir. Virüsün yayılması ve ilgili maliyetler hakkında daha fazla bilgi sağlayan olaylar, düzeltme gerektiren olaylar olabilir. Virüsü içeren yeni önlemlerin duyurulması veya yürürlüğe girmesi veya yönetim tarafından alınan kararlar muhtemelen düzeltme gerektirmeyecektir. Finansal tablolar için önemli olduğu durumlarda, düzeltme gerektirmeyen olaylar anlaşılır bir şekilde açıklanmalıdır.

İşletmenin sürekliliği

Yönetim, işletmenin sürekliliğini değerlendirirken, COVID-19'un olası sonuçlarını ve kontrol etmek için alınan önlemleri dikkate almalıdır. Eğer yönetim işletmeyi tasfiye etmek ya da ticari faaliyetlerini durdurmak istiyorsa ya da bundan başka gerçekçi bir alternatifi yoksa, artık işletmenin sürekliliği söz konusu değildir. Yönetim işletmenin sürekliliğini değerlendirirken, hükümetin ya da yerel bankaların almış olduğu önlemleri göz önünde bulundurmalıdır. Ayrıca, işletmenin sürekliliğine ilişkin raporlama döneminden sonraki olaylar her zaman düzeltme gerektiren olaylardır.

Önemli belirsizlikler nedeniyle bir işletmenin sürekliliği konusunda önemli bir şüphe olması durumunda TMS 1 uyarınca açıklanmalıdır.

Açıklamalar (Finansal Risk dahil)

Genel Açıklamalar

Yönetim TMS 1'e göre önemli muhasebe politikalarını, muhasebe politikalarını uygulanmasında bulunduğu önemli yargılar ile büyük olasılıkla gelecek dönemlerin karlarında düzeltme yapılmasıyla sonuçlanabilecek tahmin ve varsayımları açıklar. Bu açıklamaların tümü virüsün etkisi ile birlikte değişebilir. Tahminlerdeki belirsizliğe ilişkin açıklamaların kapsamının artması gerekebilir. Örneğin daha fazla kalemin defter değeri önümüzdeki yıl içinde önemli ölçüde değişebilir.

Virüsün, değer düşüklüğü veya yapılandırma düzeltmesi gibi önemli finansal etkileri olabilir. Standartların kendi açıklama gerekliliklerine ek olarak, TMS 1 bir şirketin önemli gelir veya gider kalemlerinin gelir tablosunda ayrı bir satır olarak ya da finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını gerektirir. Finansal durumunun anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olması durumunda işletme, finansal durum tablosunda ek kalemler ve ara toplamları sunar. Yönetim ek ara toplamları sunduğu durumda TMS 1'in gerekliliklerini göz önünde bulundurmalıdır. TMS 1' göre normalde açıklanmayan ama finansal tabloların anlaşılabilirliği için gerekli olan bilgiler açıklanmalıdır.

Finansal Riskler

İşletmelerin kredi riski, likidite riski, kur riski ve diğer fiyat riski gibi finansal risklerindeki değişiklikleri veya bu riskleri yönetme hedefleri, politikaları ve süreçleri açıklaması gerekecektir. Özellikle virüsün bir işletmenin operasyonlardan kaynaklanan olağan nakit girişlerini veya faktoring alacakları veya tedarikçi finansmanı gibi alternatif nakit girişlerini etkilediği durumlarda likidite riski hakkında ek açıklamalara ihtiyaç duyulabilir.

Finansal tabloların dışındaki açıklamalar

Finansal tablo kullanıcıları virüsün etkisi ve yayılmasını önlemek için alınan önlemlerle ilgilenecektir. Bu bilgilerin bir kısmının finansal tabloların dışında açıklanması daha uygun olabilir. Yönetim, temel riskler ve belirsizliklere ilişkin analizini güncellemeyi değerlendirebilir. Yönetim ayrıca sermaye piyasaları düzenleyici kurumları tarafından istenen ilave açıklama gerekliliklerini dikkate almalıdır. Örneğin ESMA kısa bir süre önce "Borsada işlem gören şirketlerin 2019'daki ticari faaliyetleri, finansal durumları ve ekonomik performansları üzerinde hem niteliksel hem de niceliksel değerlendirmeye dayalı olarak
COVID -19'un gerçek ve potansiyel etkilerinin 2019 yıl sonu mali tablosunda açıklanmasını, çalışmaların tamamlanmaması durumunda ara dönem finansal tablolarında açıklamasını istemiştir.

Ara dönem finansal tablolar

Birçok işletme virüsün etkisini ilk olarak ara dönem finansal tablolarda raporlayabilir. Yukarıda tanımlanan muhasebeleştirme ve ölçme kılavuzu ara dönem finansal tablolar için aynı ölçüde geçerlidir. Ara dönem raporlama için herhangi bir muhasebeleştirme veya ölçme istisnası yoktur ancak yönetim virüsün etkisinin etkin vergi oranını hesaplamak için özel durum olup olmadığını değerlendirmesi gerekebilir. *TMS 34 Ara Dönem Finansal Tablolar*, ara dönem finansal tablolarda tahminlerin daha fazla

kullanılabileceğini belirtir, ancak kullanılan bilgilerin güvenilir olmasını ve ilgili tüm bilgilerin açıklanmasını gerektirir.

Ara dönem finansal bilgiler, genellikle yıl sonu finansal tablolarındaki bilgileri güncellemektedir. Bununla birlikte TMS 34, ara dönem finansal raporunda son yıllık raporlama döneminin sonundan bu yana işletmenin finansal durumu ve işletmenin performansındaki değişimlerin anlaşılması açısından önemli olan olay ve işlemlerin açıklanmasını gerektirir. Bu, virüsün finansal etkisini ve alınan önlemleri yansıtmak için ek açıklama yapılması gerektiği anlamına gelir. Bu açıklama, işletmeye özgü olmalı ve her bir işletmenin koşullarını yansıtmalıdır.

Önemli ise, TMS 34 15B paragrafının gerektirdiği açıklamalar ile birlikte aşağıdaki açıklamalar sunulmalıdır:

- Virüsün ve yayılmasına ilişkin alınan önlemlerin işletmenin sonuçları, bilanço ve nakit akışları üzerindeki etkisi
- Daha önce gerekli olmayan önemli varsayımlar (Örneğin beklenen kredi zararına ilişkin)
- Önemli tahminlere ilişkin açıklamaların güncellemesi
- Ara dönem raporlama tarihinden sonra meydana gelen olaylar

www.pwc.com.tr

© 2020 PwC Türkiye. Tüm hakları saklıdır.

Bu içerik sadece genel bilgi verme amacı taşır ve profesyonel danışmanlardan alınacak hizmetin yerine geçmez.

PwC Turkey