

Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan:

**Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesine İlişkin
Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu
(TFRS Yorum 19)
Hakkında Tebliğ
Sıra No: 192**

Amaç

MADDE 1 — (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin 1 no'lu ekinde yer alan “TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi” (TFRS Yorum 19) Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumunun yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 — (1) Bu Tebliğin kapsamı Ek/1’de yer alan TFRS Yorum 19 metninde belirlenmiştir.

Hukuki dayanak

MADDE 3 — (1) Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 — (1) Bu Tebliğde geçen;
(a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,
(b) TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,
(c) TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,
(d)Yorum: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metni,
ifade eder.

Yürürlük

MADDE 5 — (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no'lu ekinde yer alan TFRS Yorum 19, 31/6/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler bu Tebliğin 1 no'lu ekinde yer alan TFRS Yorum 19’u 1/7/2010 öncesinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler. Bu durumda, söz konusu husus dipnotlarda açıklanır.

Yürütme

MADDE 6 — Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

EK 1

TFRS Yorum 19

Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

İlgili Düzenlemeler

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Ön bilgi

- 1 Borçlu ve alacaklının bir finansal borcun koşullarını yeniden belirledikleri ve sonucunda ilgili borcun kısmen veya tamamen, borçlunun alacaklıya ihraç edeceği özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödenmesine (sona erdirilmesine) karar verdikleri durumlar olabilir. Bu işlemler bazen “borcun özkaynakla takası” olarak adlandırılmaktadır. Bu tür işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunun açıklanması yönünde talepler mevcuttur.

Kapsam

- 2 Bu Yorum, finansal borç koşullarının yeniden görüşüldüğü ve yapılan görüşme çerçevesinde finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla borçlu işletmenin alacaklı tarafına özkaynağa dayalı finansal araç ihraç ettiği durumlarda, özkaynağa dayalı finansal araç ihraç eden (borçlu) işletme tarafından yapılması gereken muhasebe işlemlerini düzenlemektedir. Alacaklı tarafından yapılması gereken muhasebe işlemleri bu Yorum kapsamında değildir.
- 3 Bu Yorum aşağıdaki işlemler için geçerlilik taşımaz:

- (a) Alacaklının aynı zamanda borçlu işletmenin doğrudan veya dolaylı hissedarı konumunda olduğu ve bu sıfatıyla hareket ettiği işlemler.
- (b) Alacaklının ve borçlu işletmenin işlem öncesinde ve sonrasında aynı taraf veya taraflarca kontrol edildiği durumlarda gerçekleşen ve özünde, borçlu işletme tarafından yapılan bir özkaynak dağıtımının ya da borçlu işletmeye yapılan bir özkaynak katkısının bulunduğu işlemler.
- (c) Finansal borcun özkaynak hisseleri ihracı yoluyla ödenmesi işleminin finansal borcun önceki (orijinal) koşulları uyarınca yapıldığı işlemler.

Konular

4 Bu Yorum aşağıdaki konuları ele almaktadır:

- (a) TMS 39'un 41 inci Paragrafında yer alan 'ödenen tutar' ifadesi, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçları da kapsamakta mıdır?
- (b) Finansal borcun ödenmesi amacıyla ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların ilk ölçümü nasıl yapılmalıdır?
- (c) Ödenen finansal borcun defter değeri ile ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların ilk ölçümlerinde tespit edilen tutar arasındaki fark nasıl muhasebeleştirilmelidir?

Görüş birliği

- 5 TMS 39'un 41 inci Paragrafında yer alan ödenen tutar ifadesi, finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla gerçekleştirilen özkaynağa dayalı finansal araç ihracını da kapsamaktadır. Finansal borcun (ya da finansal borcun bir kısmının) finansal durum tablosundan çıkarılabilmesi için, TMS 39'un 39 uncu Paragrafında belirtildiği üzere ödenmiş (ortadan kalkmış) olması gerekir.
- 6 Finansal borcun tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların ilk kez muhasebeleştirilmeleri durumunda, güvenilir bir şekilde tespit edilebildiği sürece gerçeğe uygun değerlerinden ölçülmeleri gerekir.
- 7 İhraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin

güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, söz konusu finansal araçlar, ödenen finansal borcun gerçeğe uygun değerini yansıtacak şekilde ölçülür. İlgili finansal borcun talep edilme özelliğinin bulunduğu durumlarda (vadesiz mevduat gibi), gerçeğe uygun değer ölçümünde TMS 39'un 49 uncu Paragrafı uygulanmaz.

- 8 Finansal borcun sadece bir kısmının ödendiği durumlarda, ödenen tutarın bir bölümünün geriye kalan borcun koşullarına yönelik bir değişiklikle ilgili olup olmadığı değerlendirilir. Ödenen tutarın bir bölümünün borcun kalan kısmının koşullarında yapılan bir değişikliğe ilişkin olduğu durumlarda, ödenen tutar, borcun kalan kısmı ve ödenen kısmı arasında dağıtılır. Söz konusu dağıtım yapılırken işlemle ilgili tüm durum ve koşullar göz önünde bulundurulur.
- 9 Ödenen finansal borcun (ya da finansal borcun bir kısmının) defter değeri ile ödenen tutar arasındaki fark, TMS 39'un 41 inci Paragrafı uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilir. İhraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların ilk muhasebeleştirilmesi ve ölçümü, finansal borcun (ya da finansal borcun bir kısmının) ödendiği tarihte yapılır.
- 10 Finansal borcun sadece bir kısmının ödendiği durumda, ödenen tutar 8 inci Paragraf uyarınca dağıtılır. Borcun kalan kısmına yapılan dağıtımın tutarı, kalan borca ilişkin koşulların önemli ölçüde değiştirilip değiştirilmediğine yönelik değerlendirmenin bir parçasını oluşturur. Kalan borcun koşullarında önemli düzeyde bir değişiklik yapıldığının belirlenmesi durumunda, söz konusu değişiklik, TMS 39'un 40 inci Paragrafı uyarınca önceki (orijinal) borcun ödenmesi ve yeni bir borcun muhasebeleştirilmesi olarak kaydedilir.
- 11 Paragraf 9 ve 10 uyarınca muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar, ayrı bir kalem olarak kâr veya zararda ya da dipnotlarda açıklanır.

Yürürlük tarihi ve geçiş

- 12 “ – “
- 13 Muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişikliğin, TMS 8 uyarınca, karşılaştırılabilir en erken dönemin başından itibaren uygulanması gerekir.