

# TFRS YORUM 9

## SAKLI TÜREV ÜRÜNLERİNİN YENİDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

### GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi” Yorumu 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/06/2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla
  1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 67 sıra no’lu
  2. 13/05/2009 tarih ve 27227 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 151 sıra no’lu
  3. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 164 sıra no’lu
  4. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’luTebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3’ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci ve üçüncü değişiklikler ise doğrudan TFRS Yorum 9 tarafından yapılmış olup 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 11 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 11’in erken uygulama imkânı da bulunmaktadır.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan bu kitapla TFRS Yorum 9’un ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Sözü edilen Yorumu bu şekilde uygulamayı tercih etmeyen işletmeler TFRS Yorum 9’un bu değişiklik öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)) ve ilgili Resmi Gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

## TFRS Yorum 9

### Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi

#### İlgili düzenlemeler

- TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme*
- TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*
- TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*

#### Ön bilgi

- 1 TMS 39'un 10 uncu Paragrafı, saklı bir türev ürünü 'Türev olmayan bir asal sözleşme de içeren karma (melez) aracın bir bileşeni olarak tanımlar. (Sözü edilen asal sözleşme, ilgili karma araca ilişkin nakit akışlarından bazılarının bir türev ürününe benzer biçimde farklılaşması etkisi de yaratmaktadır) '.
- 2 TMS 39'un 11 inci Paragrafı, saklı bir türev ürünün sadece ve sadece aşağıdaki koşullar yerine getirildiği takdirde asal sözleşmeden ayrıştırılmasını ve türev ürün olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir:
  - (a) İlgili saklı türev ürünün ekonomik özellikleri ve risklerinin asal sözleşmenin ekonomik özellikleri ve riskleri ile yakından ilgili olmaması durumunda;
  - (b) Saklı türev ürünle aynı sözleşme koşullarını haiz farklı bir aracın, bir türev ürün tanımını karşılamakta olması halinde; ve
  - (c) Karma finansal aracın, gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilen bir biçimde gerçeğe uygun değerden ölçülememesi durumunda (diğer bir ifadeyle, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan bir finansal varlık veya finansal borçta bulunan saklı türev ürünün ilgili asal sözleşmeden ayrıştırılamaması halinde).

#### Kapsam

- 3 Aşağıda yer alan 4 üncü ve 5 inci Paragraflar çerçevesinde, bu Yorum TMS 39 kapsamındaki bütün saklı türev ürünlere uygulanır.
- 4 Bu Yorum, saklı türev ürünlerin yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan yeniden ölçme konularını düzenlemez.
- 5 Bu Yorum hükümleri,
  - (a) "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardında (2008 yılında yayımlanan) tanımlanan türdeki işletme birleşmeleri çerçevesinde,
  - (b) TFRS 3'ün (2008 yılında yayımlanan) B1-B4 Paragraflarında tanımlanan ortak kontrole tabi işletme veya teşebbüslerin birleşme işlemleri sırasında veya
  - (c) "TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar" Standardında tanımlanan iş ortaklıklarının kurulması sırasında edinilen sözleşmelerdeki saklı türev ürünlere ya da söz konusu ürünlere ilişkin olarak edinim tarihi itibarıyla yapılacak yeniden değerlendirme işlemlerine uygulanmaz.<sup>1</sup>

#### Konular

- 6 TMS 39, bir işletme ilk kez bir sözleşmeye taraf olduğunda, işletmece söz konusu sözleşme içerisinde yer alan herhangi bir saklı türev ürünün asal sözleşmeden ayrıştırılmasının ve bu Standart uyarınca türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirir. Bu Yorum, aşağıdaki konuları düzenler:
  - (a) TMS 39, söz konusu değerlendirmenin sadece bir işletme ilk kez sözleşmeye taraf olduğunda mı yapılmasını gerektirir yoksa değerlendirmenin sözleşme süresi boyunca yeniden gözden geçirilmesi mi gerekir?

<sup>1</sup> TFRS 3 (2008 yılında yayımlanan), işletme birleşmesi sonucunda saklı türev ürünler içeren sözleşmeler edinildiği durumlarda uygulanacak hükümler içermektedir.

- (b) TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme değerlendirmeyi, sözleşmeye ilk kez taraf olduğu zaman var olan koşullara dayalı olarak mı yoksa TFRS'leri ilk kez uyguladığı zaman yürürlükte olan koşullara dayalı olarak mı yapmalıdır?

## Görüş birliği

---

- 7 Bir sözleşmeye ilk kez taraf olduğunda, bir saklı türev ürünün temel sözleşmeden ayrıştırılmasının ve bir türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığı değerlendirilir. (a) Sözleşme hükümlerinde, sözleşme uyarınca belirlenecek olan nakit akışlarını önemli ölçüde değiştiren bir değişiklik olmadığı ya da (b) finansal araç, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık grubu dışındaki başka bir grupta yeniden sınıflandırılmadığı sürece (ki bu durumlarda yeniden değerlendirme gerekecektir), sonradan yeniden değerlendirme yapılmasına izin verilmez. Nakit akışlarındaki değişikliğin önemli olup olmadığı; saklı türev ürüne, temel sözleşmeye ya da her ikisine ilişkin olarak beklenen gelecekteki nakit akışlarındaki değişikliklerin boyutunun değerlendirilmesi suretiyle belirlenir; söz konusu değişikliklerin, sözleşme kapsamında daha önceden beklenen nakit akışlarına kıyasla önemli olup olmadığı da ayrıca değerlendirilir.
- 7A 7 nci Paragraf uyarınca bir finansal varlığın, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık grubu dışındaki başka bir grupta yeniden sınıflandırılması aşamasında, bir saklı türev ürünün, temel sözleşmeden ayrıştırılmasının ve bir türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığının değerlendirilmesi; aşağıda belirtilen tarihlerden hangisi daha sonraki bir tarih niteliğindeyse, o tarih itibarıyla mevcut olan koşullar esas alınarak yapılır:
- (a) Bir sözleşmeye ilk kez taraf olduğu tarih, ya da
- (b) Sözleşme hükümlerinde, sözleşme uyarınca belirlenecek olan nakit akışlarını önemli ölçüde değiştiren bir değişikliğin olduğu tarih.
- Yapılan bu değerlendirme dolayısıyla, IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardının 11 inci Paragrafının (c) bendi uygulanmaz (örneğin melez (karma) bir sözleşme, gerçeğe uygun değeri üzerinden, söz konusu değerdeki değişikliklerin kâr veya zararda muhasebeleştirildiği bir biçimde, ölçülmemiş gibi dikkate alınır). Söz konusu değerlendirmenin yapılma imkânının bulunmaması durumunda, melez (karma) sözleşmenin, bir bütün olarak gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmasına devam edilir.
- 8 TFRS'yi ilk kez uygulayan bir işletme, bir saklı türev ürünün asal sözleşmeden ayrıştırılmasının ve türev ürün olarak muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığını; işletmenin ilk kez sözleşmeye taraf olduğu tarih ile 7 nci Paragraf uyarınca yeniden değerlendirmenin gerekli olduğu tarihten daha sonra olanı sırasında var olan koşulları esas alarak değerlendirir.

## Yürürlük tarihi ve geçiş

---

- 9 “ - ”
- 10 “ - ”
- 11 “ - ”
- 12 Ekim 2011’de yayımlanan TFRS 11 tarafından 5(c) paragrafı değiştirilmiştir. TFRS 11 uygulandığında, söz konusu değişiklik de uygulanır.