

TFRS YORUM 19

FİNANSAL BORÇLARIN ÖZKAYNAĞA DAYALI FİNANSAL ARAÇLARLA ÖDENMESİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi” Yorumu 31/06/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu Tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir.
- Söz konusu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS Yorum 19’un ilgili Tebliğde yer verilen yeni şekli yer almaktadır. Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS Yorum 19’un bu Tebliğden önceki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

TFRS Yorum 19

Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

İlgili Düzenlemeler

[[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardının* 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un "İlgili Düzenlemeler" bölümünü aşağıdaki şekilde uygular]

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- 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

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un "İlgili Düzenlemeler" bölümünü aşağıdaki şekilde uygular]

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 9 Finansal Araçlar
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

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 tarafa 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:

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 4 üncü paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (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?

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 4 üncü paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) TFRS 9'un 3.3.3 ncu 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

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 5 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

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.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 5 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

5 TFRS 9'un 3.3.3 ncu 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, TFRS 9'un 3.3.1 nci 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 yansıtmak şeklinde ölçülür. İlgili finansal borcun talep edilme özelliğinin bulunduğu durumlarda(vadesiz mevduat gibi), gerçeğe uygun değer ölçümünde TFRS 13' ün 47 nci Paragrafı uygulanmaz.

8 Finansal borcun sadece bir kısmının ödendiği durumlarda, ödenen tutarın bir bölümünün geriye kalan borcun koşullarına yönelik bir değişiklik ile 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.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 9 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 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.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 9 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 9 Ödenen finansal borcun (ya da finansal borcun bir kısmının) defter değeri ile ödenen tutar arasındaki fark, TFRS 9'un 3.3.3 ncu 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.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 10 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 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.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS Yorum 19'un 10 uncu Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

- 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, TFRS 9'un 3.3.3 ncu 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.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS Yorum 19'un 14 üncü Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

- 14 Ekim 2010'da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 4(a), 5, 7, 9 ve 10 Paragrafları değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010'da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.
- 15 TFRS 13, 7 nci Paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.