

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;
 1. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 2. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 111 sıra no’luTebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- İkinci değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri 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 (<http://www.kgk.gov.tr>) ve ilgili Resmi Gazetelerden (<http://www.resmigazete.gov.tr>) ulaşabilirler.

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*
- *TFRS 9 Finansal Araçlar*
- *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*

Ön bilgi

- 1 Borçlu ve alacaklıların 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) Alacaklıların aynı zamanda borçlu işletmenin doğrudan veya dolaylı hissedarı konumunda olduğu ve bu sıfatıyla hareket ettiği işlemler.
 - (b) Alacaklıların 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) Finansal yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla ihraç edilen özkaynak araçları, TFRS 9’un 3.3.3 paragrafı uyarınca “ödenen tutar” 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 Finansal yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının ödenmesi amacıyla gerçekleştirilen özkaynak aracı ihracı, TFRS 9’un 3.3.3 paragrafı uyarınca ödenen tutardır. İşletme bir finansal yükümlülüğü (ya da finansal yükümlülüğün bir kısmını) sadece TFRS 9’un 3.3.1 paragrafında belirtildiği üzere finansal

yükümlülük ortadan kalktığında finansal durum tablosundan çıkarabilir.

- 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 özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda, özkaynak araçları, ortadan kalkan finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yansıtacak şekilde ölçülür. Ortadan kalkan, talep halinde ödenmesi gereken finansal yükümlülüğün (vadesiz mevduat gibi), gerçeğe uygun değerinin 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 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 Ortadan kalkan finansal yükümlülüğün (ya da finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile ödenen bedel arasındaki fark, TFRS 9'un 3.3.3 paragrafı uyarınca kâr veya zararda finansal tablolara alınır. İhraç edilen özkaynak araçlarının ilk defa finansal tablolara alınması ve ölçümü, finansal yükümlülüğün (ya da finansal yükümlülüğün bir kısmının) ortadan kalktığı tarihte gerçekleştirilir.
- 10 Finansal yükümlülüğün sadece bir kısmının ortadan kalktığı durumda, bedel, 8'inci paragraf uyarınca dağıtılır. Yükümlülüğün kalan kısmına yapılan dağıtımın tutarı, kalan yükümlülüğe ilişkin şartların önemli ölçüde değiştirilip değiştirilmediğine yönelik değerlendirmenin bir parçasını oluşturur. Kalan yükümlülüğün şartlarında önemli düzeyde değişiklik yapıldığının belirlenmesi durumunda, söz konusu değişiklik, TFRS 9'un 3.3.2 paragrafı uyarınca başlangıçtaki yükümlülüğün ortadan kalkması ve yeni bir yükümlülüğün finansal tablolara alınması olarak değerlendirilir.
- 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.
- 14 [Silinmiştir]
- 15 TFRS 13, 7 nci Paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.
- 16 [Silinmiştir]
- 17 TFRS 9 (2017 Sürümü), 4, 5, 7, 9 ve 10'uncu paragrafları değiştirmiş, 14 ve 16'ncı paragrafları silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.