

# TFRS Yorum 5

## **HİZMETTEN ÇEKME, RESTORASYON VE ÇEVRE REHABİLİTASYON FONLARINDAN KAYNAKLANAN PAYLAR ÜZERİNDEKİ HAKLAR**

### **GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- “TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar” Yorumu 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 15/06/2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, 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. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 216 sıra no’lu,
  3. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
  4. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 108 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İlk değişiklik yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- İkinci ve üçüncü değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü 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 5’in ilgili Tebliğde yer verilen yeni şekli yer almaktadır. Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS Yorum 5’in 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 5

### Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar

#### İlgili Düzenlemeler

---

- TFRS 9 *Finansal Araçlar*
- TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*
- TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*
- TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*
- TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*
- TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*

#### Ön Bilgi

---

- 1 Bundan sonra, ‘hizmetten çekme fonları’ veya ‘fonlar’ olarak anılacak olan, hizmetten çekme, restorasyon ve çevre rehabilitasyon fonlarının amacı; tesislerin (nükleer santral gibi) veya bazı ekipmanların (arabalar gibi) hizmetten çekilmesi ya da çevre rehabilitasyon faaliyetlerinin (örneğin su kirliliğinin giderilmesi veya mayınlı arazinin temizlenmesi) üstlenilmesi gibi “hizmetten çekme” olarak anılacak faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetlerin bir kısmını ya da tamamını finanse etmek üzere belirli varlıkların ayrılmasıdır.
- 2 Bu fonlara yapılan katkılar, gönüllü olabileceği gibi, bir yasal düzenleme veya kanun da bu fonlara katkı yapılmasını öngörebilir. Söz konusu fonlar aşağıdaki yapılardan birine sahip olabilir:
  - (a) Tek bir katkıda bulunan tarafından özel bir alan için veya coğrafi olarak dağılmış farklı alanlar için kendi hizmetten çekme yükümlülüklerini finanse etmek amacıyla oluşturulan fonlar.
  - (b) Birden fazla katkıda bulunan tarafın, bireysel veya müşterek hizmetten çekme yükümlülüklerini finanse etmek amacıyla katkıda bulunanların ödediği paylara bu payların güncel getirilerinin eklenmesi ve fonların idare edilmesine ilişkin maliyetlerdeki payının düşülmesiyle hesaplanan tutarında hizmetten çekme giderinin tazmin edilmesi durumunda; oluşturdukları fonlar. Katkıda bulunanların, örneğin diğer bir pay sahibinin iflas etmesi durumunda olduğu gibi, ilave katkıda bulunma yükümlülüğü olabilir.
  - (c) Katkının gereken düzeyinin, katkıda bulunanın mevcut faaliyetlerine ve katkıda bulunan tarafından elde edilen faydanın katkıda bulunanın geçmişteki faaliyetlerine dayalı olması durumunda, katkıda bulunanların bireysel veya müşterek hizmetten çekme yükümlülüklerini finanse etmek amacıyla oluşturdukları fonlar. Bu durumda, katkıda bulunanın yaptığı katkı miktarı (mevcut faaliyetlere dayanan) ile fondan elde edilebilecek değer (geçmiş faaliyetlere dayanan) arasında bir uyumsuzluk olması muhtemeldir.
- 3 Bu fonlar, genel olarak aşağıdaki özelliklere sahiptir:
  - (a) Fon, bağımsız mütevelliler tarafından ayrıca yönetilir.
  - (b) İşletmeler (katkıda bulunanlar), hem borç hem de özkaynağa dayalı araçlara yapılacak yatırımları kapsayabilecek ve katkıda bulunanların hizmetten çekme maliyetlerini ödemelerine yardımcı olabilecek çeşitli varlıklara yatırılan fonlara katkıda bulunabilirler. Mütevelliler, fonların kendi düzenleyici belgelerinde ve yürürlükteki yasal düzenlemelerde belirlenen sınırlamalar kapsamında katkılarının nasıl değerlendirileceğini belirler.
  - (c) Katkıda bulunanlar, hizmetten çekme maliyetlerini ödemekle yükümlüdürler. Ancak, katkıda bulunanların hizmetten çekme maliyetleri, oluşan hizmetten çekme maliyetleri ile katkıda bulunanın fon varlıklarındaki paylarının küçük olanı ölçüsünde tazmin edilebilir.

- (d) Katkıda bulunanların fonda bulunan varlıkların uygun hizmetten çekme maliyetlerini karşılamak amacıyla kullanılan tutarını aşan kısmına erişimleri kısıtlı olabilir veya hiç erişimleri olmayabilir.

## **Kapsam**

---

- 4 Bu Yorum, katkıda bulunanın, aşağıdaki özelliklere sahip olan hizmetten çekme fonlarından kaynaklanan paylarının, katkıda bulunanın finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi konusunu düzenler:
- (a) Varlıklar ayrıca yönetilir (ya ayrı bir tüzel kişilik nezdinde tutulur veya diğer bir işletme bünyesinde ayrılmış varlıklar olarak tutulur); ve
- (b) Katkıda bulunanın varlıklara erişimi kısıtlıdır.
- 5 Hizmetten çekme tümüyle tamamlandığında veya fon tasfiye edildiğinde sözleşme kapsamında dağıtımdan pay alma hakkı gibi tazminat hakkından fazla olan ve fonda yer alan bir kalıntı pay, TFRS 9 kapsamındaki bir özkaynak aracı olabilir ve bu Yorum kapsamına girmez.

## **Konu**

---

- 6 Bu Yorumda düzenlenen konular aşağıdaki gibidir:
- (a) Katkıda bulunan, bir fonda bulunan payını nasıl muhasebeleştirmelidir?
- (b) Katkıda bulunanın ilave katkıda bulunma yükümlülüğü olduğunda, örneğin diğer bir katkıda bulunanın iflası durumunda, bu yükümlülük nasıl muhasebeleştirilmelidir?

## **Görüş Birliği**

---

### **Bir fondaki payın muhasebeleştirilmesi**

- 7 Katkıda bulunan, hizmetten çekme maliyetini ödeme yükümlülüğünü borç olarak muhasebeleştirir ve fondan ödeme yapılamasa dahi, hizmetten çekme maliyetlerini ödemekle yükümlü olmadığı sürece, fondaki payını ayrıca muhasebeleştirir.
- 8 Katkıda bulunan; fon üzerinde kontrol, müşterek kontrol veya önemli etkisinin bulunup bulunmadığını TFRS 10, TFRS 11 ve TMS 28'e göre belirler. Katkıda bulunanın fon üzerinde kontrolü, müşterek kontrolü veya önemli etkisi bulunduğu durumlarda, fondaki payını yukarıda sayılan Standartlara göre muhasebeleştirir.
- 9 Eğer katkıda bulunan, fon üzerinde kontrole, müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip değilse; fondan alacağı tazminat hakkını, TMS 37'ye göre bir tazminat olarak muhasebeleştirir. Bu tazminat aşağıdaki tutarların düşük olanı üzerinden ölçülür:
- (a) Muhasebeleştirilen hizmetten çekme yükümlülüğünün tutarı ve
- (b) Fondaki katkıda bulunanlara atfedilebilen net varlıkların gerçeğe uygun değerinde katkıda bulunanların payı.

Fona aktarılan katkıların ve fondan yapılan ödemelerin dışında tazminat alma hakkına ilişkin defter değerindeki değişiklikler, bu değişikliklerin meydana geldiği dönem içerisinde kar-zararda muhasebeleştirilir.

### **İlave katkıda bulunma yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi**

- 10 Bir katkıda bulunanın, ilave katkıda bulunma yükümlülüğü olduğu zaman, örneğin diğer bir katkıda bulunanın iflas etmesi durumunda veya fonda tutulan yatırım varlıklarının değerleri, fondan tazminat ödemesi yapılmasına ilişkin yükümlülüğü karşılayamayacak kadar düşerse, bu yükümlülük TMS 37'nin kapsamına giren bir koşullu borçtur. Katkıda bulunan, sadece ilave katkıların yapılmasının muhtemel olması durumunda borç olarak muhasebeleştirir.

### **Açıklama**

- 11 Katkıda bulunan, bir fonda bulunan payının niteliğini ve fonda bulunan varlıklara erişim üzerinde bulunan kısıtlamaları açıklar.

- 12 Katkıda bulunan, borç olarak muhasebeleştirilmemiş muhtemel ilave katkıda bulunma yükümlülüğüne sahipse (bakınız: 10 uncu Paragraf), TMS 37'nin 86 ncı Paragrafına göre gerekli olan açıklamaları yapar.
- 13 Katkıda bulunan, fonda bulunan payını 9 uncu Paragrafa göre muhasebeleştirirse, TMS 37'nin 85(c) Paragrafına göre gerekli olan açıklamaları yapar.
- 14 “-”
- 14A [Silinmiştir]
- 14B TFRS 10 ve TFRS 11 8 ve 9 uncu paragrafları değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında uygulanır.
- 14C [Silinmiştir]
- 14D TFRS 9 (2017 Sürümü), 5'inci paragrafı değiştirmiş, 14A ve 14C paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

### **Geçiş**

---

- 15 Muhasebe politikalarındaki değişiklikler TMS 8'e uygun olarak muhasebeleştirilir.