

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**HİSSE BAZLI ÖDEMELERE İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (TFRS 2) HAKKINDA TEBLİĞ SIRA NO: 36'DA
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SIRA NO:84)**

MADDE 1 – 31/3/2006 tarihli ve 26125 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ Sıra No: 36’nın ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hisse Bazlı Ödemeler” Standardının;

a) 19 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“19. Özkaynak araçlarının verilmesi, belirli hak ediş koşullarının yerine getirilmesine bağlı olabilir. Örneğin, çalışanlara hisse senedi veya hisse senedi opsiyonlarının verilmesi, genellikle, çalışanların belirli bir süre işletmede çalışmaları koşuluna bağlıdır. İşletmenin kârında belirli bir büyümeye ya da hisse senedi fiyatlarında belirli bir artışa ulaşılması gibi, yerine getirilmesi gereken çeşitli performans koşulları mevcut olabilir. Piyasa koşulları dışındaki hak ediş koşulları, hisse senedi veya hisse senedi opsiyonlarının ölçüm tarihindeki gerçeğe uygun değerleri tahmin edilirken dikkate alınmaz. Bunun yerine, piyasa koşulları dışındaki hak ediş koşulları, işlem tutarının ölçümüne dahil edilen özkaynak araç sayısının düzeltilmesi suretiyle dikkate alınır; böylece, verilen özkaynak araçları karşılığında alınan mal veya hizmetler için muhasebeleştirilen tutar, nihai olarak hak edilen özkaynak araçlarının sayısına bağlı olur. Dolayısıyla, 21’inci paragrafta yer alan hükümlere bağlı olarak piyasa koşulları dışındaki bir hak ediş koşulunun yerine getirilmemesi nedeniyle (örneğin, karşı tarafın belirli hizmet süresini tamamlamaması veya bir performans koşulunu yerine getirmemesi gibi), verilen özkaynak araçlarının hak edilmemesi durumunda, kümülatif olarak, alınan mal veya hizmetler için hiçbir tutar finansal tablolara alınmaz.”

b) 30 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“30. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğunda işletme, alınan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarını, 31-33D paragrafları çerçevesinde, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. İlgili yükümlülük ödenene kadar işletme, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca yükümlülüğün ödendiği tarihte, söz konusu yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yeniden ölçer ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişikliği kâr veya zararda finansal tablolara alır.”

c) 31 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“31. Örneğin işletme, hisse senetlerinin belirli bir dönem içerisinde belirli bir fiyata ulaşması karşılığında çalışanlarına, ücret paketlerinin bir parçası olarak, gelecekte (özkaynak aracından ziyade) bir nakit ödeme elde etme hakkına sahip olacakları, hisse senedi değer artış hakkı vermiş olabilir. Alternatif olarak işletme, hisselerle ilişkin olarak, zorunlu (örneğin, istihdamın sona ermesi üzerine) veya çalışanın tercihine bağlı olarak ödenebilen bir hak (hisse senedi opsiyonunun kullanılması üzerine ihraç edilecek hisse senetleri dâhil olmak üzere) vermek suretiyle çalışanlarına, gelecekte nakit ödeme elde etme hakkı vermiş olabilir. Bu anlaşmalar, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin örneklerdir. Hisse senedi değer artış hakları, 32-33D paragraflarında yer alan bazı hükümleri açıklamak için kullanılmıştır; ancak, bu paragraflarda yer alan hükümler nakit olarak ödenen tüm hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanır.”

ç) 33 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, 33 üncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“33. İlgili yükümlülük, 33A-33D paragrafları çerçevesinde, ilk ölçüm sırasında ve ilgili yükümlülük ödenene kadar her raporlama dönemi sonunda, bir opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak ve hisse senedi değer artış haklarının verildiği şart ve durumlar ile ilgili tarihe kadar çalışanlar tarafından sunulan hizmetler de dikkate alınarak, ilgili hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. İşletme, vermiş olduğu nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin şart ve durumları değiştirebilir. Ek B’nin B44A-B44C paragrafları, hisse bazlı bir ödeme işleminin sınıfını, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemeden, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeye çeviren değişikliklere ilişkin rehberlik sağlar.

Hak ediş koşulları ile hak ediş sağlamayan koşulların değerlendirilmesi

33A. Nakit olarak ödenen hisse bazlı bir ödeme işlemi, belirli hak ediş koşullarının yerine getirilmesine bağlı olabilir. İşletmenin kârında belirli bir büyümeye ya da hisse senedi fiyatlarında belirli bir artışa ulaşılması gibi, yerine getirilmesi gereken çeşitli performans koşulları mevcut olabilir. Piyasa koşulları dışındaki hak ediş koşulları, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemelerin ölçüm tarihindeki gerçeğe uygun değerleri tahmin edilirken dikkate alınmaz.

Bunun yerine, piyasa koşulları dışındaki hak ediş koşulları, işlemten kaynaklanan yükümlülüğün ölçümüne dahil edilen ödül sayısının düzeltilmesi suretiyle dikkate alınır.

33B. 33A paragrafındaki hükümleri uygulamak için işletme, hak ediş dönemi boyunca alınan mal ve hizmetlere ilişkin bir tutarı finansal tablolara alır. Bu tutar, hak edilmesi beklenen ödül sayısına ilişkin en muhtemel tahmine dayanır. Gereken hâllerde işletme, sonraki bilgilerin, hak edilmesi beklenen ödül sayısının önceki tahminlere göre farklılık arz ettiğini göstermesi durumunda, bu tahmini değiştirir. Hak ediş tarihinde işletme, söz konusu tahmini nihai olarak hak edilen ödül sayısına eşit olacak şekilde revize eder.

33C. Verilen nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemelerin gerçeğe uygun değeri tahmin edilirken ve her raporlama dönemi sonunda ve ödeme tarihinde gerçeğe uygun değer yeniden ölçülürken, hak ediş sağlamayan koşulların yanı sıra hisse senedinin hedeflenen piyasa fiyatı gibi hak edişin bağlı olduğu piyasa koşulları da dikkate alınır.

33D. 30-33C paragraflarının uygulaması sonucunda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemeler karşılığında alınan mal veya hizmetler için nihai olarak finansal tablolara alınan kümülatif tutar, nakden ödenen tutara eşittir.

Vergi yükümlülüklerinin stopajı için net ödeme özelliğine sahip hisse bazlı ödeme işlemleri

33E. Vergi kanunları veya vergi düzenlemeleri, işletmelerin bir çalışanın hisse bazlı bir ödemeyle ilgili vergi yükümlülüğünün stopajını yapmasını ve bu tutarı çalışan adına, genellikle nakden, vergi otoritesine ödemesini zorunlu tutabilir. Bu zorunluluğun yerine getirilmesi için, hisse bazlı ödeme anlaşmasının (diğer bir deyişle, net ödeme özelliğine sahip bir hisse bazlı ödeme anlaşması) hükümleri, normalde hisse bazlı ödemeye ilişkin hakkın kullanılması (veya kazanılması) durumunda çalışana verilecek toplam özkaynak aracından, çalışanın vergi yükümlülüğünün parasal tutarına eşit olacak tutarda özkaynak aracının işletme tarafından stopajının yapılmasına izin verebilir veya bunu zorunlu tutabilir.

33F. 34'üncü paragraftaki hükümlerin bir istisnası olarak, 33E paragrafında tanımlanan işlem, net ödeme özelliği olmadığından özkaynağa dayalı bir hisse bazlı ödeme işlemi olarak sınıflandırılacak bir işlemse, bütünüyle özkaynağa dayalı bir hisse bazlı ödeme işlemi olarak sınıflandırılır.

33G. İşletme, çalışanın hisse bazlı ödemeye ilgili vergi yükümlülüğüne ilişkin olarak vergi otoritesine yapacağı ödemeyi finanse etmek için stopajını yaptığı hisseleri muhasebeleştirirken, bu Standardın 29'uncü paragrafını uygular. Dolayısıyla, ödemenin stopajı yapılan özkaynak araçlarının net ödeme tarihindeki gerçeğe uygun değerini aştığı durumlar dışında yapılan ödeme, stopajı yapılan hisseler açısından özkaynaktan bir indirim olarak muhasebeleştirilir.

33H. 33F paragrafındaki istisna aşağıdakilere uygulanmaz:

(a) Vergi kanunları veya vergi düzenlemelerinin, işletmeye, çalışanın hisse bazlı bir ödemeyle ilgili vergi yükümlülüğünün stopajını yapmasına yönelik bir yükümlülük getirmediği, net ödeme özelliğine sahip hisse bazlı ödeme anlaşması veya

(b) İşletmenin, çalışanın hisse bazlı ödemeye ilgili vergi yükümlülüğünden fazla olarak stopajını yaptığı herhangi bir özkaynak aracı (diğer bir deyişle işletmenin, çalışanın vergi yükümlülüğünün parasal tutarını aşan bir tutarda hissenin stopajını yapması). Bunun gibi, stopajı fazla yapılan hisseler, bu tutar çalışana nakit olarak (veya diğer varlıklar vasıtasıyla) ödendiğinde nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir."

d) 52 nci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"52. Bu Standart uyarınca açıklanması gereken bilgilerin, 44, 46 ve 50'nci paragraflardaki ilkeleri karşılamaması durumunda işletme, söz konusu ilkeleri karşılamak için gerekli olan ek bilgiyi açıklar. Örneğin, işletme herhangi bir hisse bazlı ödeme işlemi için 33F paragrafı uyarınca özkaynak aracı olarak sınıflandırmışsa; finansal tablo kullanıcılarının hisse bazlı ödeme anlaşmasına ilişkin gelecekteki nakit akışlarının etkileri konusunda bilgilendirilmesi gerektiğinde, çalışanın vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi için vergi otoritesine yapmayı beklediği tahmini ödeme tutarını açıklar."

e) 59 uncu paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"59A. İşletme, 30-31, 33-33H ve B44A-B44C paragraflarındaki değişiklikleri aşağıda belirttiği şekilde uygular. Önceki dönemlerin yeniden düzenlenmesi gerekli değildir.

(a) B44A-B44C paragraflarındaki değişiklikler yalnızca, işletmenin söz konusu değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarihte veya sonrasında ortaya çıkan değişikliklere uygulanır.

(b) 30-31 ve 33-33D paragraflarındaki değişiklikler, işletmenin değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarihte hak edilmemiş olan hisse bazlı ödeme işlemlerine ve veriliş tarihi, işletmenin değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarih veya sonrasında olan hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanır. İşletmenin değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarihten önce verilen hak edilmemiş hisse bazlı ödeme işlemleri için işletme, bu tarihte yükümlülüğünü yeniden ölçer ve yeniden ölçümün etkilerini, değişikliklerin ilk kez uyguladığı raporlama döneminin geçmiş yıl kârları hesabının (veya uygun olması durumunda diğer bir özkaynak bileşeninin) açılış bakiyesinde finansal tablolara alır.

(c) 33E-33H paragraflarındaki değişiklikler ve 52'nci paragraftaki değişiklik, işletmenin değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarihte hak edilmemiş (veya hak edilmiş fakat kullanılmamış) hisse bazlı ödeme işlemlerine ve veriliş tarihi, işletmenin değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarih veya sonrasında olan hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanır. Daha önce nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme olarak sınıflandırılan ancak değişiklikler uyarınca, şimdi özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme olarak sınıflandırılan hak edilmemiş (veya hak edilmiş fakat kullanılmamış) hisse bazlı ödeme

işlemleri (veya bunların bileşenleri) için işletme, hisse bazlı ödeme yükümlülüğünün defter değerini, değişiklikleri ilk kez uyguladığı tarihte özkaynakta yeniden sınıflandırır.

59B. 59A paragrafındaki hükümlere bağlı kalmaksızın işletme, 63D paragrafındaki değişiklikleri, sadece ve sadece bu değişikliklerin sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmaksızın uygulanmasının mümkün olması durumunda, TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca, bu Standardın 53-59'uncu paragraflarındaki geçiş hükümleri çerçevesinde geriye dönük olarak uygulayabilir. Geriye dönük uygulamayı seçmesi durumunda işletme, Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Sınıflandırılması ve Ölçümü'nün (TFRS 2'ye ilişkin değişiklikler) yaptığı tüm değişiklikler için geriye dönük uygulama yapar.”

f) 63 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“63. Grubun Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri'nin yaptığı aşağıdaki değişiklikler, 53-59 paragraflarındaki geçiş hükümleri kapsamında, TMS 8'e uygun olarak 1 Ocak 2010'da veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için geriye dönük olarak uygulanır:

(a) Grup işletmeleri arasındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından 2'nci paragraftaki değişiklik, 3'üncü paragrafın yürürlükten kaldırılması ve eklenen 3A, 43A-43D paragrafları ile Ek B'ye eklenen B45, B47, B50, B54, B56-B58, B60 paragrafları.

(b) Aşağıdaki terimlerin Ek A'daki güncellenen tanımları:

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi,

Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemi,

Hisse bazlı ödeme anlaşması,

Hisse bazlı ödeme işlemi.

Geriye dönük uygulama için gerekli olan bilgilerin mevcut olmaması durumunda işletme, kendi ayrı veya bireysel finansal tablolarına, daha önce grubun konsolide finansal tablolarında gösterilen tutarları yansıtır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Değişikliklerin 1 Ocak 2010'dan önce başlayan hesap dönemleri için uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”

g) 63B paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“63C. “-”

63D. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Sınıflandırılması ve Ölçümü (TFRS 2'ye ilişkin değişiklikler), 19, 30-31, 33, 52 ve 63'üncü paragrafları değiştirmiş ve 33A-33H, 59A-59B, 63D ve B44A-B44C paragrafları ile bu paragrafların ilgili başlıklarını eklemiştir. İşletme, bu değişiklikleri 1 Ocak 2018'de veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”

ğ) B44 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“Hisse bazlı bir ödeme işleminin sınıfını, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödemedeki özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeye çeviren bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi

B44A. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemine ilişkin durum ve şartların, bu işlemin, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi hâline gelmesine neden olacak şekilde değişmesi durumunda, bu işlem değişikliği tarihinden itibaren, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi olarak muhasebeleştirilir. Özellikle:

(a) Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi, verilen özkaynak aracının değişiklik tarihindeki gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi, alınan mal ve hizmetler ölçüsünde değişiklik tarihinde özkaynakta finansal tablolara alınır.

(b) Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemine ilişkin değişiklik tarihindeki yükümlülük, bu tarihte finansal tablo dışı bırakılır.

(c) Değişiklik tarihinde finansal tablo dışı bırakılan yükümlülüğün defter değeri ile bu tarihte finansal tablolara alınan özkaynak tutarı arasındaki fark, derhal kâr veya zararda finansal tablolara alınır.

B44B. Değişiklik sonucunda, hak ediş döneminin uzaması ya da kısalması durumunda, B44A paragrafındaki hükümlerin uygulanması, değişen hak ediş dönemini yansıtır. Değişikliğin hak ediş döneminden sonra ortaya çıkması durumunda dahi, B44A paragrafındaki hükümler uygulanır.

B44C. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi, (hak ediş koşullarının karşılanmaması durumunda hakkın kaybedilmesi nedeniyle bir işlemin iptal olması dışında) iptal edilebilir veya ödenebilir. Özkaynak araçlarının verilmesi ve veriliş tarihinde işletmenin bu araçları, iptal edilen nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işleminin yerine koyması durumunda, B44A ve B44B paragrafları uygulanır.”

MADDE 2 – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

