

## TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUMA İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 32) HAKKINDA  
TEBLİĞ SIRA NO: 40'TA DEĞİŞİKLİK  
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ  
(SIRA NO: 103)**

**MADDE 1** – 28/10/2006 tarih ve 26330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ Sıra No: 40’ın ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Finansal Araçlar: Sunum” Standardının;

a) 3 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“3. Bu Standartta yer alan ilkeler, TFRS 9 Finansal Araçlar’da yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınması ve ölçümüne ilişkin ilkeler ile bunlar hakkındaki bilgilerin açıklanmasına ilişkin TFRS 7 Finansal Araçlar: Sunum’da yer alan ilkeleri tamamlar.”

b) 4 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4. Bu Standart tüm işletmeler tarafından bütün finansal araç türlerine uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır:

(a) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar veya TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki veya iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu hâllerde işletme, bu Standartta yer alan hükümleri uygular. İşletme ayrıca bu Standardı bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylarına ilişkin tüm türev ürünlere uygular.

(b) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar’ın uygulandığı emeklilik fayda planları kapsamındaki işveren hak ve mükellefiyetleri.

(c) [Silinmiştir],

(d) TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri’nde tanımlanan sigorta sözleşmeleri. Ancak TFRS 9’un, sigorta sözleşmelerindeki saklı türev ürünlerin, ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini gerektirmesi hâlinde, söz konusu türev ürünlere bu Standart uygulanır. Bununla birlikte, ihraççının, finansal teminat sözleşmelerine ilişkin finansal tablolara alma ve ölçme işlemlerinde TFRS 9’u uygulaması hâlinde bu Standart; TFRS 4’ün 4(d) paragrafı uyarınca finansal tablolara alma ve ölçme işlemlerinde TFRS 4’ü uygulamayı seçmesi durumunda ise TFRS 4 uygulanır.

(e) İsteğe bağlı katılım özelliği içerdiği için TFRS 4 kapsamına giren finansal araçlar. Bu araçları ihraç edenler, söz konusu araçlara, finansal yükümlülükler ve özkaynak araçları arasındaki ayırım konusunda bu Standardın 15-32 ve UR 25-UR 35 paragraflarını uygulamaktan muafırlar. Ancak, bu araçlar bu Standardın diğer bütün hükümlerine tabidir. Ayrıca, bu Standart bu araçlardaki saklı türev ürünlere de uygulanır (bakınız: TFRS 9).

(f) Aşağıdaki istisnalar haricinde, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler’in uygulandığı hisse bazlı ödeme işlemlerindeki finansal araçlar, sözleşmeler ve mükellefiyetler;

(i) Bu Standardın uygulandığı ve bu Standardın 8-10’uncu paragrafları kapsamındaki sözleşmeler,

(ii) Bu Standardın 33 ve 34’üncü paragraflarının uygulandığı, çalışanlara hisse edinme opsiyonu sağlayan planlar, çalışanların hisse satın alma planları ve diğer bütün hisse bazlı ödeme anlaşmaları ile bağlantılı olarak satın alınan, satılan, ihraç edilen veya iptal edilen, işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri.”

c) 8 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“8. Bu Standart, işletmenin beklenen alış, satış ya da kullanım gerekliliklerine uygun olarak finansal olmayan bir kalemin alınması veya teslimi amacı ile düzenlenmiş olan ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmeler hariç olmak üzere, net ödemenin nakit ya da başka bir finansal araçla ya da finansal araç sözleşmesi gibi finansal araçların takası yoluyla yapıldığı finansal olmayan bir kalemin alım ya da satım sözleşmelerine uygulanır. Bununla birlikte, bu Standart, işletmenin TFRS 9 Finansal Araçlar’ın 2.5’inci paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımladığı sözleşmelere uygulanır.”

ç) 12 nci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“12. Aşağıdaki terimler TFRS 9’un Ek A bölümünde veya TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme’nin 9’uncu paragrafında belirtilen anlamları ile kullanılmıştır.

- Finansal varlık ya da yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti
- Finansal tablo dışı bırakma
- Türev ürün

- Etkin faiz yöntemi
- Finansal teminat sözleşmesi
- Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülük
- Kesin taahhüt
- Tahmini işlem
- Korunma işleminin etkinliği
- Korunan kalem
- Korunma aracı
- Ticari amaçla elde tutulan
- Normal yoldan alım veya satım
- İşlem maliyetleri.”

d) 23 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“23. 16A ve 16B veya 16C ve 16D paragraflarında belirtilen durumlar haricinde, bir işletmenin özkaynak araçlarını nakit veya başka bir finansal varlık karşılığında satın alması mükellefiyetini içeren bir sözleşme, geri satın alınan tutarın bugünkü değeri kadar (örneğin, forward geri satın alma fiyatı, opsiyon kullanım fiyatı veya diğer geri satın alım tutarının bugünkü değeri) bir finansal yükümlülük doğurur. Bu durum, sözleşmenin kendisinin özkaynak aracı olduğu durumlarda bile geçerlidir. İşletmenin forward sözleşmesi çerçevesinde kendi özkaynak araçlarını nakit karşılığı satın alma mükellefiyeti buna bir örnektir. Bu finansal yükümlülük ilk defa finansal tablolara alınırken geri satın alma tutarının bugünkü değerinden ölçülür ve özkaynaktan çıkarılarak yeniden sınıflandırılır. Bunu takiben, finansal yükümlülüğün değerlemesi TFRS 9 ile uyumlu olarak yapılır. Sözleşmenin teslim işleminin gerçekleştirilmesinden önce zamanaşımına uğraması durumunda, finansal yükümlülüğün defter değeri özkaynak içerisinde yeniden sınıflandırılır. İşletmenin özkaynak araçlarını satın almasına yönelik sözleşmeye bağlı mükellefiyeti, bu mükellefiyet karşı tarafın satış hakkını (örneğin karşı tarafa işletmenin özkaynak araçlarını sabit bir tutar karşılığında işletmeye satma hakkı veren bir yazılı satım opsiyonu) kullanmasına bağlı olsa bile, geri satın alım tutarının bugünkü değeri kadar bir finansal yükümlülük doğurur.”

e) 31 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“31. TFRS 9 finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçümünü açıklar. Özkaynak araçları, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra kalan varlıkları üzerindeki pay hakkını gösteren araçlardır. Dolayısıyla, bileşik finansal aracın ilk defter değeri özkaynak ve yükümlülük bileşenlerine dağıtıldığında, aracın toplam gerçeğe uygun değerinden yükümlülük bileşeni için ayrıca belirlenen tutarın düşülmesinden sonra kalan tutar, özkaynak bileşeni olarak belirlenir. Bileşik bir finansal araçta saklı her tür türev ürünün (örneğin: alım opsiyonu) değeri, özkaynak bileşeni (özkaynak dönüştürme hakkı gibi) yerine yükümlülük bileşenine dâhil edilir. İlk defa finansal tablolara alma işleminde yükümlülük ve özkaynak bileşenlerine dağıtılmış defter değerlerinin toplamı, her zaman, aracın tamamının gerçeğe uygun değerine eşittir. Aracın bileşenlerinin ilk başta ayrı ayrı finansal tablolara alınmasından herhangi bir kazanç veya kayıp ortaya çıkmaz.”

f) 42 nci paragrafı ve bu paragraftan önce gelen başlık aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**“Finansal varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesi (bakınız: UR38A-UR38F ve UR39 paragrafları)**

42. Bir finansal varlık ve yükümlülüğün netleştirilerek net tutarın finansal durum tablosunda gösterilmesi yalnızca işletmenin;

(a) Finansal tablolara alınan tutarları netleştirme konusunda yasal bir hakkının bulunması ve

(b) Net esasa göre ödeme yapma ya da varlığı elde etme ve yükümlülüğü ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyetinde olması

durumunda mümkün olabilir. İşletme, finansal tablo dışı bırakılma şartlarını taşımayan bir finansal varlığın devrini muhasebeleştirirken, devredilen varlığı ve buna ilişkin yükümlülükleri netleştiremez (bakınız: TFRS 9’un 3.2.22 paragrafı).”

g) 96C paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“96C. Bu istisna uyarınca finansal araçların sınıflandırılması, söz konusu araçların TMS 1, TMS 32, TMS 39, TFRS 7 ve TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilmesi ile sınırlıdır. Finansal araç, başka bir Standart veya Yorum uyarınca, örneğin TFRS 2, özkaynak aracı olarak dikkate alınmaz.”

ğ) 97F paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“97F. [Silinmiştir].”

h) 97F paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 97G ve 97H paragrafları eklenmiştir.

“97G. “..”

97H. [Silinmiştir].”

ı) 97M, 97N ve 97O paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“97M. Açıklamalar - Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Netleştirilmesi (TFRS 7’ye ilişkin değişiklikler), TFRS 7’nin 13A paragrafı kapsamında olan ve finansal tablolara alınan finansal varlıklara ilişkin olarak TFRS 7’nin 13B-13E paragrafları uyarınca işletmenin açıklama yapmasını gerektiren 43’üncü paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik

1 Ocak 2013'te veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ve söz konusu yıllık dönemlerde yer alan ara dönemlerde uygulanır. Bu değişiklik uyarınca yapılması gereken açıklamalar geriye dönük olarak sunulur.

97N. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 35, 37 ve 39'uncu paragraflar değiştirilmiş, 35A paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013'te veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

97O. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4'üncü paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2014'te veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilir. Erken uygulama durumunda, Yatırım İşletmeleri değişikliğiyle yapılan tüm değişiklikler de aynı zamanda uygulanır.”

i) 97P paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“97P. [Silinmiştir].”

j) 97Q paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 97R paragrafı eklenmiştir.

“97R. TFRS 9 (2017 Sürümü) 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, UR2 ve UR30 paragraflarını değiştirmiş ve 97F, 97H ve 97P paragraflarını silmiştir. İşletme TFRS 9'u uyguladığında bu değişiklikleri de uygular.”

k) UR2 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR2. Bu Standart, finansal araçların finansal tablolara alınmasını veya ölçümünü ele almaz. Finansal varlıkların ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınması ve ölçümüne ilişkin hükümler TFRS 9'da yer alır.”

l) UR30 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR30. 28'inci paragraf yalnızca türev olmayan bileşik finansal araçları ihraç edenler tarafından uygulanır. 28'inci paragraf bileşik finansal araçları finansal aracın hamili açısından ele almaz. TFRS 9, bileşik finansal araç niteliğindeki finansal varlıkların hamili açısından sınıflandırılmasını ve ölçümünü ele alır.”

**MADDE 2** – Bu Tebliğ yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

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