

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇMEYE İLİŞKİN
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 39) HAKKINDA
TEBLİĞ SIRA NO: 41'DE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SIRA NO: 107)**

MADDE 1 – 3/11/2006 tarih ve 26335 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ Sıra No: 41’in ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının;

a) 1 inci paragrafından önce gelen başlık yürürlükten kaldırılmış ve 1 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.
“1. [Silinmiştir].”

b) 2 nci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“2. Bu Standart tüm işletmeler tarafından TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamındaki tüm finansal araçlara aşağıdaki şartlar çerçevesinde uygulanır:

(a) TFRS 9’un bu Standartın korunma muhasebesi hükümlerinin uygulanmasına izin vermesi ve

(b) Finansal aracın bu Standart uyarınca korunma şartlarını sağlayan korunma ilişkisinin parçası olması.”

c) 4 ila 7 nci paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“4-7. [Silinmiştir].”

ç) 8 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“8. TFRS 13, TFRS 9 ve TMS 32’de tanımlanan terimler bu Standartta, TFRS 13’ün Ek A bölümünde, TFRS 9’un EK A bölümünde ve TMS 32’nin 11’inci paragrafında belirtilen anlamları ile kullanılmıştır. TFRS 13, TFRS 9 ve TMS 32 aşağıdaki terimleri tanımlamakta ve bu tanımların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlamaktadır:

- Finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti
- Finansal tablo dışı bırakma
- Türev ürün
- Etkin faiz yöntemi
- Özkaynak aracı
- Gerçeğe uygun değer
- Finansal varlık
- Finansal araç
- Finansal yükümlülük.”

d) 9 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“9. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Finansal riskten korunma muhasebesine ilişkin tanımlar

Kesin taahhüt: Belirli miktardaki kaynağın belirli bir fiyattan gelecekteki belirli bir tarihte veya tarihlerde el değiştirmesine yönelik bağlayıcı bir anlaşmadır.

Tahmini işlem: Taahhüt edilmemiş ancak gerçekleşmesi öngörülen işlemdir.

Korunma aracı: Gerçeğe uygun değerinin veya nakit akışlarının korunma konusu kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya nakit akışlarındaki değişimi netleştirmesi beklenen türev araç ya da (sadece döviz kuru riskinden korunma amaçlı işlemler için) türev olmayan finansal varlık veya yükümlülüklerdir (72-77’nci paragraflar ile Ek A’da yer alan UR94-UR97 paragrafları, finansal riskten korunma araçlarının tanımını detaylı olarak içerir).

Korunan kalem: (a) İşletmeyi, gerçeğe uygun değerinde veya gelecekteki nakit akışlarında meydana gelen değişim riskine maruz bırakan ve (b) riskten korunan olarak tanımlanan bir varlık, yükümlülük, kesin taahhüt, bir tahmini işlem veya yurtdışı işletmedeki bir net yatırımdır (78-84’üncü paragraflar ile Ek A’da yer alan UR98- UR101 paragrafları, korunan kalemlerin tanımını detaylı olarak içerir).

Korunma işleminin etkinliği: Korunan kalemin gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarında meydana gelen ve korunulan riskle ilişkilendirilebilen değişimlerin, korunma aracının gerçeğe uygun değerinde veya nakit akışlarında meydana gelen değişimler tarafından netleştirilme derecesidir (bakınız: Ek A’da yer alan UR105-UR113 paragrafları).”

e) 10 ila 70 inci paragrafların başlıkları yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu paragraflar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“10-70. [Silinmiştir]”

f) 71 inci paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“71. İşletmenin TFRS 9’u uygulaması ve muhasebe politikasını bu Standardın (bakınız: TFRS 9’un 7.2.21 paragrafi) korunma muhasebesi hükümlerini uygulamaya devam edecek şekilde seçmemesi durumunda, TFRS 9’un 6 ncı bölümünde yer alan korunma muhasebesi hükümleri uygulanır. Ancak, finansal varlık veya yükümlülüklerden oluşan bir portföye ilişkin faiz riskine karşı yapılan gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemi için işletme, TFRS 9’un 6.1.3 paragrafi uyarınca TFRS 9 hükümleri yerine bu Standarttaki korunma muhasebesi hükümlerini uygulayabilir. Bu durumda işletme, bir portföyün faiz riskine karşı korunması için uygulanan gerçeğe uygun değer değişiminden korunma muhasebesine ilişkin özel hükümleri de uygular (bakınız: 81A, 89A ve UR114-UR132 paragrafları).”

g) 79 uncu paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“79. [Silinmiştir]”

ğ) 88 inci paragrafının (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(d) Korunma işleminin etkinliği güvenilir bir şekilde ölçülebilir, diğer bir ifadeyle, korunan kalemin korunulan riskle ilişkilendirilebilen gerçeğe uygun değeri ve nakit akışları güvenilir bir şekilde ölçülebilir.”

h) 89 uncu paragrafından önce gelen başlık ile 89 uncu paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Gerçeğe Uygun Değer Değişiminden Korunma

89. Gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işlemi 88’inci paragrafta yer alan kıstasları karşıladığı sürece, aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

(a) Korunma aracının gerçeğe uygun değerinin yeniden ölçülmesinden (türev nitelikli bir finansal riskten korunma aracı için) veya korunma aracının defter değerine ilişkin yabancı para bileşeninin TMS 21’e göre ölçülmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, kâr veya zararda finansal tablolara alınır ve

(b) Korunan kalemden kaynaklanan ve korunulan riskle ilişkilendirilebilen kazanç veya kayıp, korunan kalemin defter değerini düzeltir ve kâr veya zararda finansal tablolara alınır. Bu yöntem, korunan kalemin maliyet değerinden başka bir değerle ölçülmüş olması durumunda uygulanır. Korunan kalemden kaynaklanan korunma kazancı veya kaybının kâr veya zararda finansal tablolara alınması, korunan kalemin TFRS 9’un 4.1.2A paragrafi uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlık olması durumunda uygulanabilir.”

i) 90 ncı paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“90. Korunan kaleme ilişkin yalnızca belirli risklerden korunulması durumunda, söz konusu kalemin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve bu risklerle ilişkilendirilemeyen değişimler TFRS 9’un 5.7.1 paragrafi uyarınca finansal tablolara alınır.”

j) 96 ncı paragrafının (c) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(c) İşletmenin belirli bir korunma ilişkisiyle ilgili belgelendirilmiş risk yönetim stratejisi tarafından, korunma işleminin etkinliğinin değerlendirilmesinde, korunma aracına ilişkin kazanç veya kayıp ya da ilgili nakit akışlarının belirli bir kısmının dikkate alınmaması durumunda (bakınız: 74, 75 ve 88(a) paragrafları), dikkate alınmayan bu kazanç veya kayıp TFRS 9’un 5.7.1 paragrafi uyarınca finansal tablolara alınır.”

j) 102 ncı paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Korunma işleminin etkin olan kısmıyla ilgili olan ve diğer kapsamlı gelirde finansal tablolara alınmış bulunan korunma aracına ilişkin kazanç veya kayıp, TMS 21’in 48-49’uncu paragrafları uyarınca yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması veya kısmen elden çıkarılması sırasında yeniden sınıflandırma düzeltilmesi olarak özkaynaktan çıkarılarak kâr veya zararda yeniden sınıflandırılır (bakınız: TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)).”

k) 103B, 103C ve 103D paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“103B. [Silinmiştir]

103C. TMS 1 (2008’de yayımlanan) TFRS’lerde kullanılan terminolojiyi değiştirmiştir. Ayrıca 95(a), 97, 98, 100, 102, 108 ve UR99B paragraflarını değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009’da veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1’in (2008’de yayımlanan) daha önceki bir tarihte uygulanması durumunda bu değişiklikler söz konusu önceki tarihte uygulanır.

103D. [Silinmiştir]”

l) 103F paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“103F. [Silinmiştir]”

m) 103H, 103I ve 103J paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“103H-103J. [Silinmiştir]”

n) 103K paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“103K. Nisan 2009’da yayımlanan TFRS’lere Yönelik İyileştirmeler 2(g), 97 ve 100’üncü paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2010’da veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde vadesi dolmamış tüm sözleşmelere ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”

o) 103L, 103M ve 103P paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve 103M paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 103N ve 103O paragrafları eklenmiştir.

“103L-103P. [Silinmiştir]”

ö) 103S paragrafi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“103S. [Silinmiştir]”

p) 103T paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 103U paragrafı eklenmiştir.

“103U. TFRS 9 (2017 Sürümü) 2, 8, 9, 71, 88-90, 96, UR95, UR114, UR118 paragraflarını ve UR133 paragrafından önceki başlığı değiştirmiş ve 1, 4-7, 10-70, 103B, 103D, 103F, 103H-103J, 103L-103P, 103S, 105-107A, 108E-108F, UR1-UR93, UR96 paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.”

r) 104 üncü paragrafı ile 105 ila 107A paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“104. Bu Standart, 108’inci paragrafta belirtilen durumlar hariç, geriye dönük olarak uygulanır. Bilginin yeniden düzenlenmesi mümkün oldukça, sunulan en erken döneme ilişkin dağıtılmamış kârların açılış bakiyesi ve diğer tüm karşılaştırmalı tutarlar bu Standart, anılan dönemlerde de geçerliymiş gibi yeniden düzenlenir. Yeniden düzenleme işleminin uygulanabilir olmaması durumunda, işletme, bu durumu açıklar ve ilgili bilginin ne kadarının yeniden düzenlendiğini gösterir.

105-107A. [Silinmiştir]”

s) 108C paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“108C. 73 ve UR8 paragrafları Mayıs 2008’de yayımlanan TFRS’lere Yönelik İyileştirmeler tarafından değiştirilmiştir. 80’inci paragraf Nisan 2009’da yayımlanan TFRS’lere Yönelik İyileştirmeler tarafından değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2009’da veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Söz konusu tüm değişikliklerin erken uygulanmasına izin verilir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”

ş) 108C paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 108D, 108E ve 108F paragrafları eklenmiştir.

“108D. Türev Ürünlerin Yenilenmesi ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesinin Uygulanmasının Sürdürülmesi değişikliği, 91 ve 101’inci paragrafları değiştirmiş ve UR113A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2014’te veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca geriye dönük olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.

108E-108F. [Silinmiştir]”

t) UR1 ila UR93 paragraflarının başlıkları yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu paragraflar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR1-UR93. [Silinmiştir]”

u) UR95 ve UR96 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR95. İtfâ edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlık, döviz kuru riskinden korunma işleminde korunma aracı olarak tanımlanabilir.

UR96. [Silinmiştir]”

ü) UR114 paragrafının ilk cümlesi ile (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR114. Finansal varlık veya yükümlülüklerden oluşan bir portföye ilişkin faiz riskine karşı yapılan gerçeğe uygun değer değişiminden korunma işleminde, işletmenin bu Standardın hükümlerine uyum sağlaması için, aşağıdaki (a)-(i) bentlerinde ve UR115–UR132 paragraflarında yer verilen hükümlere uyması gerekir.

(a) Risk yönetim sürecinin bir parçası olarak, işletme, faiz riskinden korumak istediği portföyü belirler. Bu portföy, sadece varlıklardan, sadece yükümlülüklerden veya hem yükümlülük hem de varlıklardan oluşabilir. İşletme, iki veya daha fazla portföy de belirleyebilir. Bu durumda işletme, aşağıda yer verilen hükümleri her bir portföy için ayrı ayrı uygular.”

v) UR118 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“UR118. UR114(c) paragrafında yer alan tanımlamaya örnek olarak; işletme, belirli bir yeniden fiyatlandırma döneminde, 100 TL tutarında sabit oranlı varlıklarının ve 80 TL tutarında sabit oranlı yükümlülüklerinin olduğunu tahmin eder ve 20 TL tutarındaki net pozisyonunun tamamını korumaya karar verir ve 20 TL tutarındaki varlıkları (varlıkların bir kısmını) korunan kalem olarak tanımlar. Yapılan tanımlama, ilgili varlıktan ziyade “para birimi cinsinden bir tutar ” (örneğin belirli bir dolar, Euro, pound veya rand tutarı) olarak ifade edilir. Buna göre, korunma konusu tutarın elde edildiği bütün varlıklar (veya yükümlülükler), yani yukarıdaki örnekte 100 TL tutarındaki varlıkların tamamı:

(a) Gerçeğe uygun değerleri, korunulan faiz oranlarındaki değişimler karşısında değişen kalemlerden oluşur ve

(b) Bireysel olarak korunan kalem olarak tanımlanmış olmaları durumunda, gerçeğe uygun değer değişiminden korunma muhasebesinin şartlarını taşırlar. Özellikle, TFRS 13’e göre, talep edilme özelliği bulunan bir finansal yükümlülüğün (örneğin vadesiz mevduatlar ve bazı vadeli mevduat türleri) gerçeğe uygun değeri, ilgili borcun ödenmesinin talep edilebileceği ilk günden itibaren iskonto edilmesi suretiyle bulunacak talep anında ödenebilecek tutardan düşük olamayacağından, bu tür bir kaleme, alacaklının ödemeyi talep edebileceği süreden daha uzun bir süre için gerçeğe uygun değer değişiminden korunma muhasebesi uygulanması uygun değildir. Yukarıdaki örnekte, korunan pozisyon bir varlık tutarıdır. Bu nedenle, bu tür yükümlülükler, tanımlanan korunan kalemin bir parçası değildir ancak işletme tarafından, korunan olarak tanımlanan varlık tutarının belirlenmesinde kullanılır. İşletmenin korumak istediği pozisyonun bir yükümlülük tutarı olması durumunda, tanımlanan korunan kalemi gösteren tutarın, daha erken bir tarihte ödenmesi gerekebilecek yükümlülüklerden ziyade sabit oranlı yükümlülüklerden elde edilir ve UR126(b) paragrafına göre korunma işleminin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan yüzde de söz konusu sabit oranlı borçların bir yüzdesi olarak hesaplanır. Örneğin, bir işletmenin belirli bir yeniden fiyatlandırma dönemi içerisinde 40 TL tutarında vadesiz mevduat ile 60 TL

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