



TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 7) HAKKINDA 42 NO.LU TEBLİĞDE DEĞİŞİKLİK YAPAN 7 SIRA NO.LU TEBLİĞ YAYIMLANDI

ÖZET : “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardına "finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirilmesi" başlığı altında paragraflar eklenmiştir. Ayrıca aynı Standardın "Uygulama Rehberi" başlıklı Ek B'sinin B39 paragrafından sonra gelmek B40 ile B53 paragrafları eklenmiştir.

28/7/1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlan ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, 30/1/2007 tarih ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek-1’inde yer alan “**TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar**” Standardına, "finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirilmesi" başlığı altında, adı geçen Standardın mülga 13 üncü paragrafından sonra gelmek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 11.02.2013 tarih ve 28556 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7 sıra numaralı Tebliğ ile 13A ile 13F paragrafları eklenmiştir.

Ayrıca anılan 7 sıra numaralı Tebliğ ile aynı Standardın "Uygulama Rehberi" başlıklı Ek B'sinin B39 paragrafından sonra gelmek üzere B40 ile B53 paragrafları eklenmiştir.

Söz konusu 7 sıra numaralı Tebliğ, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde ve söz konusu hesap dönemlerinin ara dönemlerinde uygulanacaktır. Bu değişiklikler sonucu yapılması gerekli olan açıklamalar geriye dönük olarak sunulacaktır.

Söz konusu Tebliğ, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





11 Şubat 2013, Pazartesi

Sayı : 28556

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**TFRS 7 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALARA İLİŞKİN TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 7) HAKKINDA
TEBLİĞ (SIRA NO: 42)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA
DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 7)**

MADDE 1 – 30/1/2007 tarih ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek-1’inde yer alan “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının mülga 13 üncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ve 13A ila 13F paragrafları eklenmiştir.

“Finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirilmesi

13A 13B–13E paragrafları uyarınca yapılan açıklamalar, bu TFRS’de yer alan diğer açıklama hükümlerini destekleyici niteliktedir ve TMS 32’nin 42 nci paragrafına göre netleştirilerek finansal tablolara yansıtılmış tüm finansal araçlar için zorunludur. Ayrıca, söz konusu açıklamalar, TMS 32’nin 42 nci paragrafına göre netleştirilip netleştirilmediğine bakılmaksızın, karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan finansal tablolara yansıtılmış finansal araçlara uygulanır.

13B İşletme finansal tablo kullanıcılarının netleştirme anlaşmalarının finansal durumu üzerine etkisini veya muhtemel etkisini değerlendirmesini sağlayan bilgileri açıklar. Bu çerçevede, 13A paragrafı kapsamında işletmenin finansal tablolarına yansıtılmış finansal varlıkları ve borçlarıyla ilgili netleştirme haklarının etkisi veya muhtemel etkisi dikkate alınır.

13C 13B paragrafında belirtilen amacı yerine getirmek üzere, işletme raporlama dönemi sonunda, finansal tablolara yansıtılmış 13A Paragrafı kapsamındaki finansal varlık ve borçları için aşağıda yer alan sayısal bilgileri ayrı ayrı açıklar:

- Söz konusu finansal varlık ve borçların brüt tutarlarını,
- Finansal durum tablosunda sunulan net tutarı belirlerken TMS 32’nin 42 nci paragrafında yer alan kriterlere göre netleştirilen tutarları,
- Finansal durum tablosunda sunulan net tutarları,





(d) Karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan ancak (b) bendi kapsamında yer almayan tutarları.

Bu tutarlar aşağıdakileri içerir:

- (i) TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan netleştirme kriterlerinin tamamını ya da bir kısmını karşılamamakla birlikte finansal tablolara yansıtılmış finansal araçlara ilişkin tutarlar ile
- (ii) Finansal teminatlara (nakit teminatlar da dahil olmak üzere) ilişkin tutarlar.
- (e) (c) bendinde belirtilen tutarlardan (d) bendinde belirtilenlerin düşülmesi sonucu elde edilen net tutarı.

Bu paragrafa göre açıklanması gerekli bilgiler, başka bir format daha uygun olmadığı sürece tablo formatında sunulur. Finansal varlık ve borçlara ilişkin açıklamalar aynı tabloda gösterilmez.

13D Bir finansal araç için 13C paragrafının (d) bendine göre açıklanan toplam tutar, söz konusu finansal araç için aynı paragrafın (c) bendinde belirtilen tutar ile sınırlıdır.

13E İşletme 13C paragrafının (d) bendine göre açıklama yapılan, karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ve benzer bir sözleşmeye konu olan finansal tablolara yansıtılmış finansal varlıklar ve borçlarıyla ilgili netleştirme haklarını, bu hakların niteliklerini de belirtecek şekilde açıklar.

13F 13B – 13E paragraflarına göre açıklanması gerekli bilgilerin finansal tablolara ilişkin birden fazla dipnotta açıklanması durumunda, işletme bu dipnotların her birinde diğer dipnotlara atıfta bulunur.

MADDE 2 – Aynı Standardın 44R paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“44R TFRS 7’de Açıklamalar–Finansal Varlıkların ve Borçların Netleştirilmesi’ne ilişkin değişiklikler kapsamında 13A–13F paragrafları ile B40–B53 paragrafları eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ve söz konusu hesap dönemlerinin ara dönemlerinde uygulanır. Bu değişiklikler sonucu yapılması gerekli olan açıklamalar geriye dönük olarak sunulur.”

MADDE 3 – Aynı Standardın Uygulama rehberi başlıklı Ek B’sinin B39 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlıklar ile B40 ila B53 paragrafları eklenmiştir.

“Finansal varlıkların ve finansal borçların netleştirilmesi (13A – 13F paragrafları)

Kapsam (13A paragrafı)

B40 13B–13E paragrafları uyarınca yapılan açıklamalar, TMS 32’nin 42 nci paragrafına göre netleştirilerek finansal tablolara yansıtılmış tüm finansal araçlar için zorunludur. Ayrıca, TMS 32’nin 42 nci paragrafına göre netleştirilip netleştirilmediğine bakılmaksızın, benzer finansal araçlar ve işlemler içeren karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir





nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan finansal araçlar da 13B–13E paragraflarında yer alan açıklama hükümlerinin kapsamındadır.

B41 13A ve B40 paragraflarında ifade edilen benzer sözleşmeler türev takas (kliring) sözleşmeleri, küresel geri alım sözleşmeleri, küresel menkul kıymet ödünç sözleşmeleri ve finansal teminatlarla ilişkin her türlü haklar gibi sözleşmeleri içerir. B40 paragrafında belirtilen benzer finansal araçlar ve işlemler; türev ürünler, satım ve geri alım sözleşmeleri, menkul kıymet borçlanma sözleşmeleri, menkul kıymet ödünç sözleşmeleri gibi finansal araç ve işlemleri içerir. 13A paragrafı kapsamında olmayan finansal araçlara aynı kuruluştaki krediler ve müşteri mevduatları (finansal durum tablosunda netleştirilmemeleri durumunda) ile sadece teminat sözleşmelerine konu olan finansal araçlar örnek olarak gösterilebilir.

Finansal tablolara yansıtılmış 13A paragrafı kapsamındaki finansal varlıklara ve borçlara ilişkin sayısal bilgilerin açıklanması (13C paragrafı).

B42 13C paragrafına göre açıklanan finansal araçlar farklı ölçüm hükümlerine tabi olabilirler (örneğin; bir geri alım sözleşmesiyle ilgili borç itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülebilirken, bir türev ürün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülecektir). İşletme finansal araçları finansal tablolara yansıtılmış tutarları üzerinden dikkate alır ve ortaya çıkan ölçüm farklılıklarına ilgili açıklamalarda yer verir.

Finansal tablolara yansıtılmış 13A paragrafı kapsamındaki finansal varlıkların ve borçların brüt tutarlarının açıklanması (13C paragrafının (a) bendi).

B43 13C paragrafının (a) bendi uyarınca açıklanması gerekli tutarlar, TMS 32'nin 42 nci paragrafına göre netleştirilerek finansal tablolara yansıtılmış finansal araçlar ile ilgilidir. Söz konusu tutarlar, ayrıca netleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığına bakılmaksızın, karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan finansal tablolara yansıtılmış finansal araçlar ile ilgilidir. Ancak, 13C paragrafının (a) bendi uyarınca yapılması gerekli açıklamalar, TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan netleştirme kriterlerini karşılamayan teminat sözleşmeleri neticesinde finansal tablolara yansıtılan tutarlar ile ilgili değildir. Bu tutarların 13C paragrafının (d) bendine göre açıklanması gerekir.

TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan kriterlere göre netleştirilen tutarların açıklanması (13C paragrafının (b) bendi)

B44 13C paragrafının (b) bendi, işletmelerin finansal durum tablosunda sunulan net tutarları belirlerken TMS 32'nin 42 nci paragrafına göre netleştirilen tutarları açıklamasını zorunlu kılar. Aynı sözleşme kapsamında netleştirmeye konu olan finansal tablolara yansıtılmış finansal varlıklara ve borçlara ilişkin ayrı tutarlar hem finansal varlık açıklamalarında hem de finansal borç açıklamalarında yer alacaktır. Ancak açıklanan tutarlar (örneğin, bir tabloda) netleştirmeye konu tutarlarla sınırlıdır.





Örneğin, bir işletme TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan netleştimekriterlerini karşılayan finansal tablolara yansıtılmış bir türev varlığa ve türev borca sahip olabilir. Türev varlığın brüt tutarının türev borcun brüt tutarından daha büyük olması durumunda, finansal varlık açıklamalarını içeren tablo ilgili türev varlığa ilişkin tutarın tamamını (13C paragrafının (a) bendine göre) ve ilgili türev borca ilişkin tutarın tamamını (13C paragrafının (b) bendine göre) içerecektir. Ancak, finansal borç açıklamalarını içeren tablo ilgili türev borca ilişkin tutarın tamamını içerirken (13C paragrafının (a) bendine göre) ilgili türev varlığa ilişkin tutarın sadece türev borcun tutarına eşit olan kısmını (13C paragrafının (b) bendine göre) içerecektir.

Finansal durum tablosunda sunulan net tutarların açıklanması (13C paragrafının (c) bendi)

B45 İşletmenin netleştimeye ilişkin açıklamalarının kapsamında olmakla birlikte (13A paragrafında belirtildiği şekilde) TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan netleştime kriterlerinin karşılamayan finansal araçlara sahip olması durumunda, 13C paragrafının (c) bendine göre açıklanması gerekli tutarlar aynı paragrafın (a) bendine göre açıklanması gereken tutarlara eşit olacaktır.

B46 13C paragrafının (c) bendine göre açıklanması gereken tutarların finansal durum tablosunda sunulan her bir kalemdaki tutarla mutabakatı sağlanmalıdır. Örneğin, bir işletmenin finansal tablo kalemlerinde yer alan tutarların toplulaştırılmasının veya ayrıştırılmasının ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığına karar vermesi durumunda, 13C paragrafının (c) bendi kapsamında birleştirilerek veya ayrıştırılarak açıklanan tutarların finansal durum tablosunda sunulan her bir kalemdaki tutarla mutabakatı tekrar sağlanmalıdır.

Karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan ancak 13C paragrafının (b) bendi kapsamında yer almayan tutarların açıklanması (13C paragrafının (d) bendi)

B47 13C paragrafının (d) bendi, işletmelerin karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ya da benzer bir sözleşmeye konu olan ancak 13C paragrafının (b) bendi kapsamında yer almayan tutarları açıklamasını zorunlu kılar. 13C paragrafının (d) bendinin (i) alt bendi TMS 32'nin 42nci paragrafında yer alan netleştime kriterlerinin tamamını ya da bir kısmını karşılamayan finansal tablolara yansıtılmış finansal araçlara ilişkin tutarlara atıf yapmaktadır (örneğin, TMS 32'nin 42 nci paragrafının (b) bendinde yer alan kriteri karşılamayan mevcut netleştime hakları, sadece temerrüt halinde ya da sadece herhangi bir karşı tarafın tasfiye halinde olması veya iflas etmiş olması durumunda yasal olarak uygulanabilir veya kullanılabilir olan koşula bağlı netleştime hakları).

B48 13C paragrafının (d) bendinin (ii) alt bendi nakit teminatlar da dahil olmak üzere hem alınan hem de verilen finansal teminatlara ilişkin tutarlara atıf yapmaktadır. İşletme teminat olarak alınan veya verilen bu finansal araçların gerçeğe uygun değerini açıklar. 13C paragrafının (d) bendinin (ii) alt





bendine göre açıklanan tutarlar alınan veya verilen asıl teminatla ilişkili olup bu tür teminatların geri verilmesine veya geri alınmasına ilişkin muhasebeleştirilen borçlarla veya alacaklarla ilişkili değildir. 13C paragrafının (d) bendi kapsamında açıklanan tutarlara ilişkin sınır (13D paragrafı)

B49 13C paragrafının (d) bendine göre tutarlar açıklanırken, finansal araç ile yapılan aşırı teminatlandırmanın etkisi dikkate alınmalıdır. Bunun için işletme ilk olarak 13C paragrafının (c) bendine göre açıklanan tutardan aynı paragrafın (d) bendinin (i) alt bendine göre açıklanan tutarları indirmelidir. İşletme daha sonra 13C paragrafının (d) bendinin (ii) alt bendine göre açıklanan tutarları ilgili finansal araç için aynı paragrafın (c) bendi için geriye kalan tutarla sınırlar. Bununla birlikte, teminata ilişkin hakların finansal araçlara karşı uygulanabilir olması durumunda, bu tür haklar 13D paragrafına göre yapılan açıklamaya dahil edilebilir.

Karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmaya ve benzer bir sözleşmeye konu olan netleştirme haklarının açıklanması

B50 İşletme 13C paragrafının (d) bendine göre açıklanan benzer sözleşmelere ve netleştirmeye ilişkin haklarının niteliği de dahil olmak üzere bu hakların türlerini açıklar. Örneğin, işletme koşula bağlı haklarını açıklar. Gelecekteki bir olaya bağlı olmayan netleştirme haklarına konu olmakla birlikte TMS 32'nin 42 nci paragrafında yer alan diğer kriterlerikarşılama olmayan finansal araçlar için işletme kriterlerin karşılanmama nedenini veya nedenlerini açıklar. Alınan veya verilen tüm finansal teminatlar için işletme teminat sözleşmesinin koşullarını açıklar (örneğin, teminatın kullanımının sınırlandırılmış olduğu durumda).

Finansal araç türü veya karşı taraf itibarıyla açıklama

B51 13C paragrafının (a)-(e) bentlerine göre yapılması gerekli sayısal açıklamalar finansal araç veya işlem türüne göre gruplandırılabilir (örneğin; türev ürünler, geri alım ve ters geri alım sözleşmeleri, menkul kıymet borçlanma ve menkul kıymet ödünç sözleşmeleri şeklinde).

B52 Ayrıca, 13C paragrafının (a)-(c) bentlerine göre yapılması gerekli sayısal açıklamalar finansal araç türüne göre; aynı paragrafın (c)-(e) bentlerine göre yapılması gerekli sayısal açıklamalar ise karşı tarafa göre gruplandırılabilir. İşletmenin söz konusu bilgileri karşı taraf itibarıyla sunması durumunda, karşı tarafların kimliklerini belirtmesine gerek yoktur. Ancak bu durumda karşı taraflara ilişkin yapılan tanımlamaların (Karşı Taraf A, Karşı Taraf B, Karşı Taraf C ve benzeri), karşılaştırılabilirliğin sağlanması adına, sunumu yapılan hesap dönemlerinde tutarlı bir şekilde ifade edilmesi gerekir. Nitel açıklamalar göz önünde bulundurularak karşı taraf türlerine (sınıflarına) ilişkin daha fazla bilgi sunulabilir. 13C paragrafının (c)-(e) bentlerinde belirtilen tutarların açıklanması karşı taraf itibarıyla yapılırken, bir karşı tarafa ilişkin toplam tutarlara nazaran bireysel olarak önemli olan tutarlar ayrı olarak açıklanır ve bireysel olarak önemli olmayan diğer tüm tutarlar birleştirilerek tek bir kalemden sunulur.





Diğer

B53 13C-13E paragraflarına göre açıklanması gerekli çeşitli bilgiler asgari olarak yapılması gereken açıklamalar niteliğindedir. 13B paragrafında belirtilen amacı yerine getirmek üzere, işletmeler bu açıklamaları, karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkan veren yasal olarak uygulanabilir nitelikteki bir anlaşmanın ya da benzer bir sözleşmenin netleştirme haklarının niteliği de dahil olmak üzere koşullarıyla bunların işletmenin finansal durumu üzerine etkisine veya muhtemel etkisine bağlı olarak ek açıklamalarla destekleme ihtiyacı duyabilirler.

MADDE 4 – Bu Tebliğ, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde ve söz konusu hesap dönemlerinin ara dönemlerinde uygulanır. Bu değişiklikler sonucu yapılması gerekli olan açıklamalar geriye dönük olarak sunulur.

MADDE 5 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

