

Tebliğ

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan:

Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu (TFRS Yorum 17) Hakkında Tebliğ Sıra No: 147

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan “TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtım” (TFRS Yorum 17) Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumunun yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı Ek/1’de yer alan TFRS Yorum 17 metninde belirlenmiştir.

Hukuki dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 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 (f) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

(a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,

(b) TMS: Türkiye Muhasebe Standartlarını,

(c) TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,

(d) Yorum: Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metni, ifade eder.

Geçiş süreci

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) İsteyen işletmeler, bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS Yorum 17’yi 1/7/2009 öncesinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler. Geriye dönük uygulamaya izin verilmemekle birlikte, erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu Yorum’un 1/7/2009 öncesinde başlayan hesap dönemlerinde uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve aynı döneme ilişkin olarak TFRS 3 (13/8/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan) ve TMS 27 (13/8/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan) de uygulanır.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS Yorum 17, 30/6/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.

EK 1

TFRS Yorum 17

Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı

İlgili düzenlemeler

- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri (2008'de yayımlanan)
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008'de yayımlanan)
- TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (2008'de yayımlanan)

Ön bilgi

- 1 Bazı durumlarda, nakit olmayan varlıklar (nakit dışı varlıklar) ortaklık sıfatları dolayısıyla ortaklara¹ temettü olarak dağıtılır. Böyle durumlarda, ortaklara nakit veya nakit dışı varlık alternatiflerinden birini alma konusunda seçimlik hak verilebilir. Bu tür dağıtımların işletmeler tarafından nasıl muhasebeleştirileceği konusuna açıklık getiren bir düzenleme yapılması yönünde talepler mevcuttur.
- 2 Ortaklara yapılacak dağıtımların (genellikle temettü olarak nitelendirilen) ölçümü konusunda TFRS'lerde herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. TMS 1'e göre, ortaklara dağıtılan temettülere ilişkin bilgiler özkaynak değişim tablosunda ya da finansal tablo dipnotlarında yer alır.

Kapsam

- 3 Bu Yorum, ortaklara, işletmeler tarafından ortaklık sıfatları dolayısıyla karşılıksız olarak yapılan ve aşağıda belirtilen şekillerde gerçekleştirilen dağıtımlar için uygulanır:
 - (a) Nakit dışı varlıkların dağıtımı (örneğin; maddi duran varlık kalemleri, TFRS 3'teki işletme tanımına giren işletmeler, diğer bir işletmedeki ortaklık payları veya TFRS 5'de tanımlanan elden çıkarılacak duran varlık grupları) ve
 - (b) Ortaklara, nakit veya nakit dışı varlık alternatiflerinden birini elde etme konusunda seçimlik hak tanıyan dağıtımlar.
- 4 Bu Yorum sadece, aynı sınıfta yer alan özkaynağa dayalı finansal araçlara sahip ortaklar arasında herhangi bir ayırım gözetmeksizin yapılan dağıtımlara uygulanır.
- 5 Bu Yorum, dağıtım öncesinde ve sonrasında aynı taraf veya taraflarca kontrol edilen nakit olmayan varlıkların dağıtımına uygulanmaz. Söz konusu istisna, dağıtım yapan işletmenin ayrı, bireysel ve konsolide finansal tablolarının tümü için geçerlidir.

¹ TMS 1'in 7 nci Paragrafında ortaklar (sahipler), özkaynak olarak sınıflandırılan finansal araçları elinde bulunduranlar olarak tanımlanmıştır.

- 6 5 inci Paragrafta belirtildiği üzere, bu Yorum, nakit dışı varlıkların dağıtım öncesinde ve sonrasında aynı taraflarca kontrol edildiği durumlarda uygulanmaz. TFRS 3'ün B2 Paragrafında belirtildiği üzere; "Bir grup birey, sözleşmeye dayalı anlaşmaların bir sonucu olarak toplu halde, söz konusu işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak için o işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip olduğunda bir işletmeyi kontrol ediyor sayılır". Dolayısıyla, bir dağıtımın, varlığın dağıtım öncesinde ve sonrasında aynı taraflarca kontrol edildiği gerekçesiyle bu Yorumun kapsamı dışında tutulabilmesi için, dağıtım yapılan bireysel hissedarlar grubunun aralarında yapmış oldukları sözleşmeler çerçevesinde, dağıtımda bulunan işletmeyi müştereken kontrol ediyor olmaları gerekir.
- 7 5 inci Paragrafta yer verilen hükümle paralel olarak, bir bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarından bir kısmının dağıtıldığı, ancak ilgili bağlı ortaklıktaki kontrolün sürdürüldüğü durumlarda bu Yorum uygulanmaz. Ayrıca; yapılan dağıtım sonucunda bağlı ortaklıkla ilişkili olarak kontrol gücü olmayan pay muhasebeleştirilen işletmeler, söz konusu dağıtımı TMS 27'ye (2008'de yayımlanan) göre muhasebeleştirir.
- 8 Bu Yorum, sadece nakit dışı varlık dağıtımında bulunan işletmelerin muhasebeleştirme işlemlerini ele almaktadır. Dağıtımda bulunulan hissedarlarca yapılacak muhasebeleştirme işlemlerini düzenlememektedir.

Konular

- 9 Dağıtım yapılacağı ilan edildiği ve işletmenin ortaklara ilgili varlıkları dağıtma yükümlülüğü bulunduğu durumlarda, dağıtılacak temettü tutarına ilişkin bir borç muhasebeleştirilmelidir. Bu itibarla, bu Yorum aşağıda belirtilen konuları ele alır:
- (a) Dağıtılacak temettünün ne zaman borç olarak muhasebeleştirileceği,
 - (b) İlgili borç tutarının nasıl ölçüleceği,
 - (c) Dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettünün defter değeri arasında oluşan farkın nasıl muhasebeleştirileceği.

Görüş birliği

Dağıtılacak temettünün borç olarak muhasebeleştirilme zamanı

- 10 Temettü borcu, dağıtılmasına karar verilen temettünün uygun şekilde onaylandığı ve ödenip ödenmeyeceği konusunun bundan sonra işletmenin isteğine bağlı olmadığı durumlarda muhasebeleştirilir. Sözü edilen durumlarda muhasebeleştirme tarihi olarak;
- (a) Yerel mevzuatın bu tür bir onayı gerektirdiği durumlarda, temettü ödemesinde bulunulacağına dair işletme yönetimi veya yönetim kurulu gibi yetkili bir organ tarafından yapılan ilanın ilgili otorite (örneğin, hissedarlar) tarafından onaylandığı tarih veya
 - (b) Yerel mevzuatın bu tür bir onayı gerektirmediği durumlarda, işletme yönetimi veya yönetim kurulu gibi yetkili bir organ tarafından temettü dağıtımını yapılacağı ilan edildiği tarih

dikkate alınır.

Temettü borcunun ölçümü

- 11 Nakit dışı varlıkların ortaklara dağıtımını konu edinen temettü borcu, ilgili varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

12 İşletmelerin ortaklarına nakit veya nakit dışı varlık alternatiflerinden birini alma konusunda seçimlik hak verdiği durumlarda, temettü borcu, her bir alternatifin gerçeğe uygun değeri ve ortakların ilgili alternatifi seçme olasılıkları göz önünde bulundurularak tahmin edilir.

13 Her bir raporlama dönemi sonunda ve dağıtımın yapıldığı tarihte, temettü borcunun defter değeri gözden geçirilir ve defter değerinde tespit edilen değişiklikler, dağıtım tutarında yapılan bir düzeltme olarak özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettü borcunun defter değeri arasında oluşan farkın muhasebeleştirilmesi

14 Dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettü borcunun defter değeri arasında fark oluşması durumunda, sözü edilen bu fark kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilir.

Sunum ve açıklamalar

15 14 üncü Paragrafta belirtilen fark, kâr veya zarar içerisinde ayrı bir kalem olarak sunulur.

16 Mevcut olması durumunda, aşağıda yer alan hususlarda açıklama yapılır:

- (a) Temettü borcunun dönem başındaki defter değeri ile dönem sonundaki defter değeri ve
- (b) Dağıtılacak varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim sonucunda, temettü borcunun defter değerinde oluşan artış ya da azalışlara ilişkin olarak dönem içerisinde 13 üncü Paragraf uyarınca yapılan düzeltme tutarları.

17 Nakit dışı varlıkların temettü olarak ortaklara dağıtılacağı, raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edildiği durumlarda, aşağıdakiler hakkında açıklamada bulunulur:

- (a) Dağıtılacak varlığın niteliği,
- (b) Dağıtılacak varlığın raporlama dönemi sonu itibarıyla defter değeri ve
- (c) Dağıtılacak varlığın raporlama dönemi sonu itibarıyla hesaplanan tahmini gerçeğe uygun değerinin ilgili varlığın defter değerinden farklı olduğu durumlarda, söz konusu gerçeğe uygun değer tutarı ile bu tutarın belirlenmesinde kullanılan yöntem hakkında TFRS 7'nin 27 (a) ve (b) Paragraflarında açıklanması istenen bilgiler.

Yürürlük tarihi

18 “_”