

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 28 (DMS 28)

MALİ ARAÇLAR: SUNUM

Amaç

1. Bu Standardın amacı, malî araçların yükümlülükler veya özkaynak olarak sunulmasına ve malî varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu ilkelerin uygulandığı durumlar; ihraç eden açısından malî araçların, malî varlık, malî yükümlülük ve özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılması; bunlara ilişkin faiz, temettü ya da benzeri dağıtımların, kayıp ve kazançların sınıflandırılması; gereken durumlarda malî varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesidir.
2. Bu Standartta yer alan ilkeler, malî varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik olarak malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesiyle malî araçların açıklanması hakkındaki standartlarda belirtilen ilkeleri tamamlamaktadır.

Kapsam

3. Malî tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan idareler bu standardı tüm malî araçlarına uygular ancak:
 - (1) Konsolide ve bireysel malî tablolar, iştiraklerdeki yatırımlar, ortak girişimlerdeki paylar hakkındaki standartlar uyarınca muhasebeleştirilen paylar hariçtir. Ancak, ilgili standartların izin vermesi durumunda bu Standart hükümleri uygulanır. Ayrıca idareler bu Standardı kontrol edilen kuruluşlarında, iştiraklerinde veya ortak girişimlerdeki paylarına ilişkin tüm türevlerinde uygular,
 - (2) Çalışanlara sağlanan faydalar konulu standart hükümlerine göre çalışan fayda planları uyarınca işverenlerin hakları ve sorumlulukları hariçtir,
 - (3) Sigorta sözleşmelerinden doğan sorumluluklar hariçtir ancak:
 - (i) Sigorta sözleşmelerindeki gömük türev ürünlerin, malî araçlar muhasebeleştirme ve ölçme konulu standart uyarınca ayrı ayrı muhasebeleştirilmesinin gerekmesi halinde bu standart uygulanır.
 - (ii) İhraç eden tarafından sözleşmelerin muhasebeleştirilmesinde ve ölçülmesinde muhasebeleştirme ve ölçmeyle ilgili standardın kullanıldığı durumlarda malî garanti sözleşmeleri için bu Standart uygulanır. Ancak ihraç eden, sigorta sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde ve ölçülmesinde başka bir standardı seçerse seçilen standart hükümlerini uygular.

Yukarıdaki (i) ve (ii) alt paragraflarına ilaveten bir idare bu Standardı malî riskin devrini içeren sigorta sözleşmelerine de uygulayabilir.

- (4) İsteğe bağlı katılım özelliği içeren sigorta sözleşmeleri kapsamındaki malî araçlar hariçtir. Bu tür araçları ihraç edenler, malî yükümlülükler ve özkaynağa dayalı malî araçlar arasındaki ayırım konusunda bu Standardın ilgili hükümlerinden muafır ancak, diğer tüm hükümlerine tabidir. Bununla beraber, bu Standart bu araçların doğal bir parçası durumundaki türevler için de geçerlidir,
- (5) Hisse bazlı ödemeleri konu alan ilgili muhasebe standartlarının geçerli olduğu hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesindeki malî araçlar, sözleşmeler ve sorumluluklar hariçtir ancak:

- (i) Bu standardın kapsamına giren sözleşmeler veya
- (ii) Bu standardın çalışanların hisse seçeneği planları, çalışanların hisse satın alma planları ve diğer hisse bazlı ödeme düzenlemelerine ilişkin olarak satın alınan, satılan, yayınlanan veya iptal edilen geri satın alınan paylara uygulanacak olan hükümleri

bu Standardın kapsamındadır.

4. Bu Standart, nakit veya başka bir malî araçla veya sözleşmeleri malî araçmış gibi kabul etmek suretiyle malî araçların değış tokuş edilmesiyle ödemesi yapılan ve malî nitelik taşımayan kalemlerin alım veya satımını konu alan sözleşmelere uygulanır. Ancak idareden beklenen satın alma, satışı çıkarma veya kullanım gereksinimleri uyarınca, malî nitelik taşımayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla yürürlüğe konulan ve elde tutulan sözleşmelere uygulanmaz.
5. Malî olmayan bir kalemin alım veya satım sözleşmesinin nakit ya da başka bir malî araç karşılığında veya malî araçların değış tokuş edilmesi suretiyle ödenebildiği durumlar aşağıdadır:
- (1) Sözleşmenin hükümleri, herhangi bir tarafa sözleşmeyi nakit ya da başka bir malî araç karşılığında veya malî araçların değış tokuş edilmesiyle ödenmesine izin verdiğinde,
- (2) Nakit olarak veya başka bir malî araçla veya malî araçların değış tokuş edilmesi suretiyle ödeme yapılabilirliği sözleşme hükümlerinde açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, idarenin benzer sözleşmeleri, bu yöntemlerle ödeme uygulamalarının bulunması (Sözleşmedeki diğer taraf ile netleştirme sözleşmeleri yapıp yapmadığına veya sözleşmenin uygulanması ya da hükümsüz kalmasından önce sözleşmeyi satın satmadığına bakılmaksızın),
- (3) İdarenin benzer sözleşmeler için sözleşme konusu malî veya hizmeti teslim alıp, fiyatta veya satıcının mârjındaki kısa vadeli dalgalanmalardan kâr yaratma amacıyla teslimattan kısa bir süre sonra satmayı içeren yerleşik bir uygulaması olduğunda,

(4) Sözleşmeye tabi malî olmayan kalem, istenildiği anda nakde çevrilebilir olduğunda.

(2) veya (3) alt paragraflarının uygulandığı bir sözleşme; idarenin beklenen satın alımı, satışı veya kullanım gereksinimleri uyarınca malî olmayan kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla yürürlüğe girmez, dolayısıyla bu Standart kapsamındadır. Kamu idarelerinin beklenen alım, satım veya kullanım gereksinimleri çerçevesinde malî olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenen ve elde tutulmaya devam edilen sözleşmelerin elde tutulmaya devam edilip edilmeyeceği ve dolayısıyla bu Standart kapsamında olup olmadıklarının değerlendirilmesi gerekir.

6. Sözleşmenin koşulları, herhangi bir tarafa sözleşmeyi nakit ya da başka bir malî araç karşılığında veya malî araçların değiş tokuş edilmesiyle ödenmesine izin verdiğinde veya sözleşmeye tabi malî olmayan kalem, istenildiği anda nakde çevrilebilir olduğunda, nakit veya başka bir malî araçla ya da malî araçların değiş tokuşu suretiyle net olarak ödenebilen malî olmayan bir kalemin alım veya satımına ilişkin yazılı opsiyon, bu Standart kapsamında yer alır. Bu tür bir sözleşmenin, idarenin beklenen alım, satım veya kullanım gereksinimleri çerçevesinde malî olmayan bir kalemin teslim alınması veya teslim edilmesi amacıyla düzenlenmiş olması mümkün değildir.

Tanımlar

7. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Malî Araç:

Bir idare için malî varlığın doğmasına sebep olurken, diğer bir idare için malî yükümlülük ya da özkaynak aracı doğuran bir sözleşmedir.

Malî Varlık:

Aşağıdaki özelliklere sahip olan herhangi bir varlıktır:

- (1) Nakit,
- (2) Başka bir idareye ait özkaynağa dayalı malî araç,
- (3) Sözleşmeden doğan haklar. Bunlar;
 - (i) Başka bir idareden nakit veya başka bir malî varlık alınmasına ilişkin veya
 - (ii) İdarenin lehine olma potansiyeline sahip şartlarda malî varlık veya malî yükümlülük değiş tokuşu yapmaya ilişkin haklardır.
- (4) İdarece;
 - (i) Türev olmayan ve kendi özkaynak araçlarından değişken sayıda alabileceği veya almak zorunda olduğu sözleşmeler veya
 - (ii) Türev olan ve kendi özkaynak araçlarından (sabit sayı için sabit bir nakit tutarı veya başka bir malî varlık karşılığı ile değiş tokuş

etmenin dışında) ödenecek veya ödenebilecek olan sözleşmelerdir. Bu amaçla, idarenin kendi özkaynak araçları: satım seçeneği bulunan malî araçları, özkaynak aracı olarak sınıflandırılan ve idareye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa idarenin net varlıklarından oransal bir pay verme sorumluluğu getiren malî araçları veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Malî Yükümlülük:

Aşağıdaki özellikleri taşıyan herhangi bir yükümlülüktür:

- (1) Sözleşmeden doğan;
 - (i) Bir idareye nakit veya başka bir malî varlık verme sorumluluğu,
 - (ii) İdarenin lehine olma potansiyeli taşımayan şartlar altında, bir idare ile malî varlık veya malî yükümlülük değiş tokuşu yapma sorumluluğu,
- (2) İdarenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan;
 - (i) İdarenin değişken sayıda özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği türev olmayan sözleşmeler veya
 - (ii) İdarenin kendi özkaynak araçlarından (belirli bir malî aracı için, sabit bir nakit tutarı veya başka bir malî varlık karşılığı ile değiş tokuş etmenin dışında bir yöntemle) ödenecek ya da ödenebilecek olan türev ürün sözleşmeleri. Bu amaçla, idarenin kendi özkaynak araçları: satım seçeneği bulunan malî araçları, özkaynak aracı olarak sınıflandırılan ve idareye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa idarenin net varlıklarından oransal bir pay verme sorumluluğu getiren malî araçları veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Özkaynağa Davalı Malî Araç:

İdarenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir.

Satım Seçeneği Bulunan Araç:

Malî aracı elinde bulundurana, nakit veya başka bir malî varlık karşılığında malî aracı ihraç edene bu aracı geri satma hakkı veren veya gelecekte belirsiz bir olayın meydana gelmesi, malî aracı elinde bulunduranın ölümü veya emekliliği durumunda otomatik olarak ihraç edene geri dönen malî araçtır.

8. Aşağıdaki terimler malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki standartta tanımlanmış ve bu Standartta da oradaki anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (1) Malî varlık veya yükümlülüğün itfa edilmiş maliyeti,
- (2) Satılmaya hazır malî varlıklar,
- (3) Bilanço dışı bırakma,
- (4) Türev ürün,
- (5) Etkin faiz yöntemi,
- (6) Gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan malî varlık veya yükümlülük,
- (7) Malî garanti sözleşmesi,
- (8) Kesin taahhüt,
- (9) Tahmin işlemi,
- (10) Riskten koruma etkinliği,
- (11) Riskten korunan kalem,
- (12) Riskten koruma aracı,
- (13) Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar,
- (14) Kredi ve alacaklar,
- (15) Normal yoldan alım veya satım,
- (16) İşlem maliyetleri.

9. Bu standarttaki “sözleşme” ve “sözleşmeye dayalı” terimleri, iki veya daha fazla taraf arasında açık ekonomik sonuçları olan, genellikle anlaşmanın kanunen yaptırımı nedeniyle tarafların kaçınma ihtimallerinin çok az olduğu veya hiç olmadığı bir anlaşmayı ifade eder. Sözleşmeler ve dolayısıyla malî araçlar çok değişik biçimlerde olabilirler ve yazılı olmaları gerekmez.

10. Bu Standart, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanır.

Sunum

Yükümlülükler ve Net Varlıklar / Özkaynak

11. İhraç eden ilgili malî aracı ya da malî aracın bileşenlerini ilk defa muhasebeleştirirken, sözleşmedeki düzenlemelerin özüne uygun ve malî yükümlülük, malî varlık ve özkaynağa dayalı malî araç tanımlarıyla uyumlu bir sınıflandırma yapar.

12. Bu standarttaki tanımlar çerçevesinde malî bir araç, aşağıdaki koşulların birlikte sağlanması halinde, malî yükümlülüğünden ziyade özkaynağa dayalı malî araçtır:

- (1) Araç, sözleşmeye dayalı olarak;
 - (i) Bir idareye nakit veya başka bir malî varlık teslim etme veya
 - (ii) İhraç edenin lehine olmayabilecek şartlarda başka bir idareyle malî varlık veya malî yükümlülük değiş tokuşunda bulunma

sorumluluklarını içermemesi halinde,

- (2) Eğer aracın ödemesi ihraç edenin;

- (i) Özkaynağa dayalı malî araçlarından değışken sayıda vermesine dair sözleşmeye dayalı sorumluluk içermeyen bir türev olmayan araçla ya da
- (ii) Belirli sayıda özkaynağa dayalı malî araçlarının, belirli bir nakit tutar ya da başka bir malî varlık ile değıştirilmek suretiyle ödenecek bir türev araçla

yapılacak ya da yapılabilecek olması halinde.

Gelecekte ihraç edenin özkaynağa dayalı malî araçlarının alınması ya da verilmesiyle sonuçlanacak veya sonuçlanabilecek ancak yukarıdaki koşullara uymayan türev malî araçtan doğan bir sözleşmeye dayalı sorumluluk, özkaynağa dayalı malî araç değildir.

Satım Seçeneği Bulunan Malî Araçlar

13. Satım seçeneği bulunan bir malî araç, seçeneğin kullanılması durumunda, ihraç eden açısından söz konusu malî aracın nakit ödeme yapılması ya da diğer bir malî varlık verilmesi suretiyle geri satın alımına ya da itfasına ilişkin sözleşmeye dayalı bir sorumluluk içerir. Malî yükümlülük tanımına istisna olarak, bu tür bir sorumluluk içeren malî araç, aşağıda belirtilen özelliklerin tamamını taşıması durumunda özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılır:

- (1) İdarenin tasfiyesi durumunda aracı elinde bulundurana, idarenin net varlıklarından hissesi oranında alma hakkını verir. İdarenin net varlıkları, varlıklar üzerindeki diğer tüm alacak haklarının düşülmesinden sonra kalan varlıklardır. Hisse oranı aşağıdaki şekilde belirlenir:
 - (i) Tasfiye durumunda idarenin net varlıklarının eşit tutardaki hisselerle bölünmesi ve
 - (ii) Bu tutarın malî aracı elinde tutan idarenin elinde bulundurduğu hisse sayısı ile çarpılması.
- (2) Aşağıdaki şartların sağlanması halinde malî araç, diğer tüm malî araç sınıflarından sonra gelen bir sınıf içinde yer alır.
 - (i) Tasfiye durumunda, idarenin varlıklarına ilişkin olarak diğer alacak hakları içerisinde bir önceliğinin bulunmaması ve
 - (ii) Daha önce bir başka malî araca dönüştürülmesinin gerekmemesi.
- (3) Diğer tüm malî araç sınıflarından sonra gelen bir sınıf içinde yer alan bütün malî araçlar benzer özelliklere sahiptir. Örneğin, hepsinin satım seçeneği bulunmalı ve geri satın alım veya itfa fiyatlarının hesaplanmasında kullanılan formüller veya benzeri yöntemler o sınıftaki diğer tüm malî araçlar için aynı olmalıdır.
- (4) Satım seçeneği veren ihraç edene nakit ödeme yapılması veya diğer bir malî varlık verilmesi suretiyle geri satın alım ya da itfa yükümlülüğü getiren sözleşmeye dayalı sorumluluktan ayrı olarak, malî aracın, diğer idareye nakit veya başka bir malî varlık verilmesine ya da potansiyel olarak idarenin aleyhine olabilecek şartlarda bir başka

idare ile malî varlık ya da yükümlülüklerin takas edilmesine ilişkin herhangi bir sözleşmeye dayalı sorumluluk içermemesi ve söz konusu malî aracın, idarenin özkaynağa dayalı malî araçları ile ifa edilebilecek bir sözleşme niteliğinde olmaması gerekir.

- (5) Malî aracın ömrü boyunca bu araçtan beklenen nakit akışları idarenin;
- (i) Fazla veya açığına ya da
 - (ii) Muhasebeleştirilmiş net varlıklarındaki değişime veya
 - (iii) Muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın net varlıklarının gerçeğe uygun değerlerindeki değişime

(malî aracın kendisinden kaynaklanan etkiler hariç) önemli ölçüde bağlıdır.

14. Bir malî aracın özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılabilmesi için, yukarıda sayılan tüm özellikleri taşımasına ek olarak, ihraç eden idarenin;

- (1) Toplam nakit akışları önemli ölçüde idarenin fazla veya açığına, muhasebeleştirilmiş net varlıklarındaki değişime veya muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın net varlıklarının gerçeğe uygun değerlerindeki değişime bağlı olan (bu tür bir malî araca veya sözleşmeye ilişkin herhangi bir etki hariç olmak üzere) ve
- (2) Satım seçeneği bulunan aracı elinde tutanlara yönelik kalan getiriyi önemli ölçüde sınırlayan ya da sabitleyen bir etkiye sahip olan,

başka bir malî aracının ya da sözleşmesinin bulunmaması gerekir.

Satım seçeneği bulunan aracı elinde tutanla idare arasında yapılan sözleşmenin koşul ve şartları, idare ile malî araç niteliğinde olmayan bir varlığı elinde bulunduran kişi arasında düzenlenebilecek bir sözleşmenin koşul ve şartlarına benzer ise söz konusu sözleşme bu hükmün uygulanmasında idarece dikkate alınmaz. İdare, bu hükmün karşılanıp karşılanmadığı konusunda karar verememesi durumunda, satım seçeneği bulunan malî aracı özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırmaz.

Sadece Tasfiye Durumunda İdareye Net Varlıklarından Oransal Bir Hisseyi Başka Tarafa Teslim Etme Sorumluluğu Yükleyen Malî Araç veya Bileşenleri

15. Bazı malî araçlar ihraç eden idarenin sadece tasfiye durumunda kendi net varlıklarından oransal bir hisseyi başka bir idareye teslim etmesine ilişkin olarak, sözleşmeden doğan bir sorumluluk içerir. Bu sorumluluğun doğmasının sebebi ya tasfiyenin gerçekleşeceğinin kesin olması ve idarenin kontrolü dışında kalması (sınırlı bir süre faaliyette bulunmak üzere kurulabilecek bir kurum gibi) ya da tasfiyenin kesin olmaması ancak aracı elinde tutanın tercihinine bağlı olmasıdır. Malî yükümlülük tanımının bir istisnası olarak, bu tür sorumluluk içeren bir araç, aşağıdaki özellikleri taşıması koşuluyla özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılır:

- (1) İdarenin tasfiyesi durumunda aracı elinde bulundurana, idarenin net varlıklarından hissesi oranında alma hakkını verir. İdarenin net varlıkları, varlıklar üzerindeki diğer tüm alacak haklarının düşülmesinden sonra kalan varlıklardır. Hisse oranı aşağıdaki şekilde belirlenir:
 - (i) Tasfiye durumunda idarenin net varlıklarının eşit tutardaki hisselerine bölünmesi ve
 - (ii) Bu tutarın malî aracı elinde tutan idarenin elinde bulundurduğu hisse sayısı ile çarpılması.
- (2) Aşağıdaki şartların sağlanması halinde malî araç, diğer tüm malî araç sınıflarından sonra gelen bir sınıf içinde yer alır:
 - (i) Tasfiye durumunda, idarenin varlıklarına ilişkin olarak diğer alacak hakları içerisinde bir önceliğinin bulunmaması ve
 - (ii) Daha önce bir başka malî araca dönüştürülmesinin gerekmemesi.
- (3) Diğer malî araç sınıflarından sonra gelen bir sınıf içinde yer alan tüm malî araçlar, ihraç eden idarenin tasfiye durumunda diğer bir idareye net varlıklarından oransal bir pay vermesine ilişkin sözleşmelerle aynı sorumluluklara sahip olmalıdır.

16. Bir malî aracın özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılabilmesi için, yukarıda sayılan tüm özellikleri taşımasına ek olarak, ihraç edenin;

- (1) Toplam nakit akışları önemli ölçüde idarenin fazla veya açığına, muhasebeleştirilmiş net varlıklarındaki değişime veya muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaksızın net varlıklarının gerçeğe uygun değerlerindeki değişime bağlı olan (bu tür bir malî araca veya sözleşmeye ilişkin herhangi bir etki hariç olmak üzere) ve
- (2) Malî aracı elinde bulunduranlara yönelik kalan getiriyi önemli ölçüde sınırlayan ya da sabitleyen bir etkiye sahip olan,

başka bir malî aracının ya da sözleşmesinin bulunmaması gerekir.

Tasfiye durumunda ihraç eden idarenin kendi net varlıklarından oransal bir hisseyi başka bir idareye teslim etmesine ilişkin olarak, sözleşmeden doğan bir sorumluluk içeren malî aracı elinde tutanla idare arasında yapılan sözleşmenin koşul ve şartları, idare ile malî araç niteliğinde olmayan bir varlığı elinde bulunduran kişi arasında düzenlenebilecek bir sözleşmenin koşul ve şartlarına benzer ise söz konusu sözleşme bu hükmün uygulanmasında idarece dikkate alınmaz. İdare, bu hükmün karşılanıp karşılanmadığı konusunda karar verememesi durumunda, satım seçeneği bulunan malî aracı özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırmaz.

Satım Seçeneği Bulunan Malî Araçların ve Sadece Tasfiye Durumunda İdareye Net Varlıklarından Başka Tarafa Oransal Bir Pay Verme Sorumluluğu Getiren Malî Araçların Yeniden Sınıflandırılması

17. Bir idare malî bir aracı, satım seçeneği bulunan malî araçlar ile diğer malî araçların özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılmasına ilişkin özellikleri taşıdığı ve şartları yerine getirdiği tarihten itibaren özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırır. İdare, aracı belirtilen tüm özellikleri taşımadığı ve ilgili koşulları yerine getirmediği tarihten itibaren malî aracı yeniden sınıflandırır. Örneğin, bir idarenin ihraç edilmiş satım seçeneği bulunmayan tüm araçları ve henüz ödenmemiş, belirtilen özellikleri taşıyan ve şartları yerine getiren satım seçeneği bulunan araçlarını bedellerini ödeyerek geri alması durumunda, bu tarihten itibaren, satım seçeneği bulunan araçları özkaynağa dayalı malî araç olarak yeniden sınıflandırır.

18. İdare, yeniden sınıflandırılan malî araçları aşağıdaki şekilde kaydeder:

- (1) İdare bu standartta belirtilen tüm özellikleri artık taşımadığı ve şartları yerine getirmediği tarih itibarıyla, özkaynağa dayalı malî aracını malî yükümlülük olarak yeniden sınıflandırır. Malî yükümlülük, aracın yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. İdare, özkaynağa dayalı malî aracın defter değeri ile malî yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı, yeniden sınıflandırma tarihinde özkaynakta muhasebeleştirir.
- (2) İdare malî bir yükümlülüğu, aracın bu standartta belirtilen tüm özellikleri taşımaya ve öngörülen şartları yerine getirmeye başladığı tarih itibarıyla özkaynağa dayalı malî araç olarak yeniden sınıflandırır. Bir özkaynağa dayalı malî araç yeniden sınıflandırma tarihindeki malî yükümlülüğün defter değeri üzerinden ölçülür.

Nakit veya Başka Bir Malî Varlığın Verilmesine İlişkin Sözleşmeye Dayalı Bir Sorumluluğun Bulunmaması

19. Bu standartta ilgili paragraflarda belirtilen istisnai durumlar saklı kalmak üzere, malî bir yükümlülüğu özkaynağa dayalı malî araçtan farklılaştıran önemli bir özellik, malî aracın taraflarından birinin (ihraç edenin) başka bir tarafa (aracı elinde bulunduran idareye) nakit veya başka bir malî varlık vermeye veya potansiyel olarak ihraç edenin aleyhine olan koşullarda aracı elinde bulunduran idareyle malî bir varlık veya yükümlülük değiş tokuşu yapmaya ilişkin sözleşmeden doğan bir sorumluluğun mevcut olmasıdır. Bir özkaynağa dayalı malî aracı elinde bulunduran idarenin herhangi bir temettü veya benzer dağıtımlardan veya net varlık/özkaynak dağıtımlarından oransal bir hisseye sahip olmasına rağmen, ihraç edenin nakit veya başka bir malî varlığı başka tarafa vermeye ilişkin sözleşmeden doğan bir sorumluluğu olmadığı için, bu tür dağıtımlar yapması gerekmez.

20. Malî aracın, idarenin malî durum tablosunda yer alacağı sınıfı ya da sınıflandırmaya zıyaade özü belirler. Öz ve yasal biçim genelde birbirleriyle uyumludur ancak her zaman uyumlu da olmayabilir. Bazı malî araçlar özkaynağa dayalı malî araçların yasal biçimine sahip olsa da, özlere itibarıyla yükümlülük niteliği taşıyabilir, bazıları da hem özkaynak hem de malî yükümlülüklerle ilgili özellikleri bünyesinde birleştirebilir. Örneğin:

- (1) İhraç edenin sabit ya da belirlenebilir bir tarihte, sabit ya da belirlenebilir bir tutar karşılığı geri satın almasını zorunlu kılan veya aracı elinde bulundurana ihraç edenden belirli ya da daha sonraki bir tarihte sabit veya belirlenebilir bir tutar karşılığı aracı geri satın almasını talep etme hakkını veren imtiyazlı hisse senedi, malî bir yükümlülüktür.
- (2) İlgili paragraflarda özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılan malî araçlar hariç olmak üzere, aracı elinde bulundurana, nakit veya başka bir malî varlık karşılığında bu aracı ihraç edene geri verme hakkını veren araç (satım seçeneği bulunan araç), malî bir yükümlülüktür. Söz konusu nakit ya da diğere malî varlık tutarının bir endeks bazında veya artma ya da azalma potansiyeli olan bir başka kalem bazında belirlenmesi durumunda bile araç, malî bir yükümlülüktür. Aracı elinde bulduranın nakit veya başka bir malî varlık karşılığında aracı ihraç edene geri verme seçeneğinin olması, satım seçeneği olan aracın, özkaynağa dayalı malî araçlar olarak sınıflandırılan araçlar hariç olmak üzere, malî yükümlülük tanımını karşıladığı anlamına gelir. Örneğin, açık uçlu yatırım fonları, menkul kıymetler yatırım fonları, ortaklıklar ve bazı kooperatif kuruluşları hissedarlarına veya üyelerine paylarını ihraç edene herhangi bir tarihte nakit karşılığı geri verme hakkını verebilir. Bu durum, özkaynağa dayalı malî araçlar olarak sınıflandırılan araçlar hariç olmak üzere, ilgili idarelerin paylarının malî yükümlülük olarak sınıflandırılmasına neden olur. Ancak, net varlıklar/özkaynaklarında pay sahiplerince yatırılan katkı bulunmayan bir idare açısından bir aracın malî yükümlülük olarak sınıflandırılması, malî tablolarda “hissedarlara verilen net varlık değeri ve “hissedarlara verilen net varlık değerinde değışiklik” gibi tanımlayıcıların kullanılmasına veya üyelerin toplam paylarının ihtiyatlar gibi özkaynak tanımını karşılayan ve satım seçeneği bulunan araçlar gibi karşılamayan kalemleri içerdiğini göstermek için ilave açıklamalar yapılmasına engel değildir.

21. Özkaynağa dayalı malî araçlar olarak sınıflandırılan araçlar hariç olmak üzere, bir idarenin sözleşmeden doğan bir sorumluluğun yerine getirilmesinde nakit veya başka bir malî varlık vermektan kaçınmak için koşulsuz bir hakka sahip olmaması durumunda, ilgili sorumluluk malî yükümlülük tanımını karşılar. Örneğin:

- (1) Yabancı paraya erişememe ya da bir düzenleyici makamdan ödeme için onay alma gereksinimi gibi, idarenin sözleşmeye dayalı

sorumluluğunu yerine getirme kabiliyetine yönelik bir sınırlama, idarenin sorumluluğunu ya da aracı elinde bulunduranın araç üzerindeki hakkını ortadan kaldırmaz,

- (2) Karşı tarafın geri satma hakkını kullanmasına bağlı olan sözleşmeye dayalı sorumluluk malî bir yükümlülüktür; çünkü idare nakit ya da başka bir malî araç vermekten kaçınma konusunda koşulsuz bir hakka sahip değildir.

22. Nakit veya başka bir malî varlığın verilmesine yönelik olarak sözleşmeden doğan bir sorumluluğu açık bir şekilde yaratmayan malî bir araç, içerdiği şart ve hükümlerle dolaylı olarak bir sorumluluk ortaya çıkartabilir. Örneğin:

- (1) Malî bir araç, idarenin dağıtım/ödeme yapamaması veya aracın itfasını gerçekleştirememesi koşuluna bağlı olarak, yerine getirilmesi zorunlu olan malî olmayan bir sorumluluk içerebilir. Eğer idare sadece malî olmayan sorumluluğu yerine getirmek suretiyle nakit aktarımı veya başka bir araç devri yapmaktan kaçınabiliyorsa, araç malî bir yükümlülüktür.
- (2) Malî bir araca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesinde, idarenin nakit veya başka bir malî varlığı veya değeri nakdin veya diğer malî varlığın değerini önemli ölçüde aştığı belirlenen kendi hisseleri kullanılıyorsa bu araç malî bir yükümlülüktür.

İdarenin nakit ya da başka bir malî varlık vereceğinin açık olarak belirtildiği bir sözleşmeye dayalı sorumluluğu olmamasına rağmen, hisseyle ödeme alternatifinin değeri, idarenin nakitle ödeme yapmasına eşdeğerdir. Malî aracı elinde bulundurana her koşulda, en azından nakit ödeme seçeneğine eşit bir tutarı elde etme konusunda güvence verilmiştir.

İdarenin Kendi Özkaynağına Dayalı Malî Araçlarıyla Yapılan Ödeme

23. Bir sözleşmenin, özkaynağa dayalı malî araç olması için, sadece, idarenin özkaynağa dayalı malî araçlarının alınması ya da verilmesiyle sonuçlanması yeterli değildir. Bir idarenin alınacak ya da verilecek özkaynağa dayalı malî araçlarının gerçeğe uygun değerinin sözleşmeye dayalı hak ya da sorumluluğa eşit olması için kendi hisse senetlerini ya da diğer özkaynağa dayalı malî araçlarını değişen sayılarda almak ya da vermek için sözleşmeye dayalı bir hak ya da sorumluluğu olabilir. Bu tür bir sözleşmeye dayalı hak ya da sorumluluk sabit bir tutar ya da idarenin özkaynağa dayalı malî araçlarının piyasa fiyatı dışında başka bir değişkene (örneğin; bir faiz oranı, bir mal fiyatı veya bir malî araç fiyatına) bağlı olarak bütünüyle veya kısmen dalgalanan bir tutar olabilir. Örneğin; idarenin 100 TL'ye eşit değerdeki veya 100 varil petrolün değerine eşit olan özkaynağa dayalı malî araçlarının verilmesine yönelik bir sözleşme. İdarenin, özkaynağa dayalı malî araçlarını vererek ödeme yapma zorunluğu veya imkânı olsa dahi bu tür sözleşme malî bir yükümlülüktür. Söz konusu sözleşme özkaynağa dayalı malî araç değildir; çünkü idare bir sözleşmenin ifa edilmesi için özkaynağa dayalı

malî araçlarından değişik sayılarda kullanılmaktadır. Bu çerçevede, tasfiye halinde tüm yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklar üzerinde bu sözleşme bir hak oluşturmaz.

24. Bu Standarda göre idarenin kendi hisselerini alması veya vermesiyle sonuçlanan ve malî yükümlülük olarak sınıflandırılan sözleşmeler haricinde, idarenin sabit bir tutarda nakit ya da başka bir malî varlık karşılığında özkaynağa dayalı malî araçlarından vermesiyle veya almasıyla sonuçlanan bir sözleşme, özkaynağa dayalı malî araçtır. Örneğin, karşı tarafa idarenin hisselerini sabit bir fiyat ya da bir tahvilin sabitlenmiş nominal anapara tutarı karşılığında alma hakkı veren hisse senedi opsiyonu, özkaynağa dayalı malî araçtır. Sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesinde, alınacak ya da verilecek nakit ya da diğer malî varlıkların tutarını ya da alınacak veya verilecek özkaynağa dayalı malî araç sayısını etkilemeyen piyasa faiz oranlarındaki değişimler nedeniyle sözleşmenin gerçeğe uygun değerinde oluşan değişimler, sözleşmenin özkaynağa dayalı malî araç olmasını engellemez. Alınan her karşılık (idarenin kendi hisselerindeki varant veya yazılı opsiyon için aldığı primler) doğrudan özkaynağa eklenir. Ödenen her karşılık (satın alınan opsiyon için ödenen prim gibi) doğrudan özkaynaktan düşülür. Özkaynağa dayalı malî aracın gerçeğe uygun değerindeki değişimlere, malî tablolarında yer verilmez.
25. Sözleşmenin sonucunda idare tarafından alınacak ya da verilecek özkaynağa dayalı malî araçların; bu Standartta satım seçeneği bulunan malî araçlar için belirtilen bütün özellikleri ve şartları taşıması veya bu Standarda göre idareye sadece tasfiye durumunda net varlıklarının oransal bir hissesini başka bir tarafa verme sorumluluğu yüklemesi durumunda, söz konusu sözleşme malî varlık veya yükümlülüktür. Buna, idarenin belirli tutarda nakit veya malî varlık karşılığında, belirli sayıda söz konusu malî aracı alması veya vermesiyle ifa edilecek sözleşmeler de dâhildir.
26. Bu Standartta satım seçeneği bulunan malî araçlara ilişkin veya idareye sadece tasfiye durumunda net varlıklarının oransal bir hissesini başka bir tarafa verme sorumluluğu yükleyen araçlar veya araç bileşenlerine ilişkin hükümler haricinde, bir idarenin özkaynağa dayalı malî araçlarını nakit ya da başka bir malî varlık karşılığında satın alması yükümlülüğünü içeren bir sözleşme, geri satın alınan tutarın bugünkü değeri kadar (örneğin, ileri tarihli geri satın alma fiyatı, opsiyon kullanma fiyatı veya diğer geri satın alım tutarının bugünkü değeri) bir malî yükümlülük doğurur. Bu durum, sözleşmenin kendisinin özkaynağa dayalı malî araç olduğu durumlarda bile geçerlidir. İdarenin vadeli işlem sözleşmesi çerçevesinde özkaynağa dayalı malî araçlarını nakit karşılığı satın alma yükümlülüğü buna bir örnektir. Malî yükümlülüğün ilk kaydının malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konulu standart çerçevesinde yapıldığı durumlarda, yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri (ifta tutarının bugünkü değeri) net varlıklar/özkaynaktan çıkartılarak yeniden sınıflandırılır. Bu çerçevede, malî yükümlülüğün ölçülmesi, malî araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin standarda göre yapılır. Sözleşmenin vade tarihinde uygulanmaması halinde, malî yükümlülüğün defter değeri yeniden özkaynaklar içerisinde sınıflandırılır. Bir idarenin

özkaynağa dayalı malî araçlarını satın almasına yönelik sözleşmeye dayalı yükümlülüğü, anılan yükümlülük karşı tarafın satış hakkını (örneğin karşı tarafa idarenin özkaynağa dayalı malî araçlarını sabit bir tutar karşılığında idareye satma hakkı veren bir yazılı satım opsiyonu) kullanılmasına bağlı olsa bile, geri satın alım tutarının bugünkü değeri kadar malî bir yükümlülük doğurur.

27. İdarenin sabit sayıda kendi özkaynağına dayalı malî araçlarını değişken tutarda nakit veya başka bir malî varlık karşılığında vermesi veya alması suretiyle ödeme işlemine tabi tutulacak bir sözleşme malî bir varlık veya malî bir yükümlülüktür. Bir idarenin kendine ait 100 adet özkaynağa dayalı malî aracını 100 varil petrole denk değerde olduğu hesaplanan bir nakit tutarı karşılığı vermesini gerektiren bir sözleşme bu duruma örnektir.

Koşullu Ödeme Hükümleri

28. Bir malî araç; borsa endeksi, tüketici fiyat endeksi, faiz oranı veya vergi yükümlülükleri ya da ihraç eden idarenin gerçekleşecek olan gelirleri, net fazla veya açığın özkaynağa oranındaki değişiklikler gibi, gelecekte ihraç edenin ve aracı elinde bulunduranın kontrolü dışında bazı olayların olması veya olmaması durumunda, nakit veya başka bir malî varlık verilmesi ya da malî yükümlülük teşkil edecek bir şekilde ödemede bulunulmasını gerektirebilir. Bu tür bir araç ihraç edenin, nakit ya da başka bir malî varlık vermektan kaçınmak (veya bir malî yükümlülük olacak şekilde ödemek) konusunda koşulsuz bir hakkı yoktur. Bu nedenle söz konusu araç, aşağıdaki durumların oluşması haricinde ihraç edenin malî yükümlülüğüdür:

- (1) Koşullu ödeme hükmünün nakit ya da başka bir malî varlıkla ödeme gerektirebilen kısmının gerçekleşebilir nitelikte olmaması,
- (2) İhraç eden idarenin, ilgili yükümlülüğü nakit ya da başka bir malî varlık olarak sadece tasfiye durumunda ödemesinin zorunlu olması veya
- (3) Malî aracın, bu Standartta özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılan satım seçeneği bulunan malî araçlara ilişkin belirlenmiş bütün özellikleri ve şartları taşıması.

Ödeme Seçenekleri

29. Türev niteliği taşıyan bir malî araç; taraflardan birine ödeme işleminin nasıl yapılacağına yönelik seçim hakkı sunduğunda (örneğin ihraç eden veya aracı elinde bulunduran nakit karşılığında ödeme yapmayı veya nakit karşılığı hisse takası yapmayı seçebilir), herhangi bir ödeme seçeneği araca özkaynağa dayalı malî araç niteliği kazandırmadığı sürece, malî bir varlık veya malî bir yükümlülüktür.

30. İhraç edenin nakit karşılığında kendi hisse senetlerini takas etmek veya netleştirme yaparak nakden ödemede bulunmak konusunda karar verme imkânının bulunduğu hisse senedi opsiyonu, malî yükümlülük olan ödeme seçeneekli türev malî araca örnektir. Benzer olarak, idarenin özkaynağa dayalı malî araçları karşılığında malî olmayan bir kalemin alımı ya da satımına ilişkin sözleşmelerin bir kısmı da bu Standart

kapsamındadır; çünkü anılan sözleşmeler malî olmayan bir araç veya net tutarda bir nakit ya da başka bir malî aracın verilmesi suretiyle ödenebilir. Bu tür sözleşmeler bir malî varlık veya malî yükümlülüktür ve özkaynağa dayalı malî araç değildir.

Bileşik Malî Araçlar

31. Türev olmayan bir malî aracı ihraç eden, yükümlülük ve net varlıklar/özkaynak bileşenlerinin her ikisini de içerip içermediğini belirlemek üzere bu malî aracın koşullarını değerlendirmelidir. Bu tür bileşenler; malî yükümlülük, malî varlık veya özkaynağa dayalı malî araç olarak ayrı ayrı sınıflandırılmalıdır.
32. Bir idare malî aracın, kendisi için malî yükümlülük yaratan bileşimini ve aracı elinde bulundurana özkaynağa dayalı malî araca dönüştürme seçeneği sunan bileşenini ayrı ayrı muhasebeleştirir. Örneğin, malî aracı elinde bulunduran tarafından idarenin adı hisselerinden sabit bir miktara dönüştürülebilir nitelikte olan bir tahvil veya benzer bir araç bileşik bir malî araçtır. İdare açısından, bu tür bir araç iki bileşenden oluşur; nakit veya başka bir malî varlık verilerek ödenen bir malî yükümlülük ve aracı elinde bulundurana, belirli bir dönem için malî yükümlülüğü, ihraç eden idarenin adı hisselerinden belirli bir sayıya dönüştürme hakkını veren bir alım seçeneği sunan özkaynağa dayalı malî araç. Bu tür bir aracın ihracının ekonomik etkisi, aynı anda erken ödeme hükmü ve adi hisse satın alma garantisi içeren bir borçlanma aracının ihracı veya ayrılabilir hisse satış garantisi olan bir borçlanma aracının ihracıyla büyük ölçüde aynıdır. Buna göre idare tüm bu durumlarda, yükümlülük ile net varlıklar/özkaynak bileşenlerini malî durum tablosunda ayrı ayrı gösterir.
33. Dönüştürülebilir bir aracın bileşenleri, aracı elinde bulunduranların bazıları için dönüştürme seçeneğinin kullanılması ekonomik açıdan avantajlı hale gelse bile, bu seçeneğin uygulanma olasılığındaki bir değişikliğin sonucuna bağlı olarak yeniden sınıflandırılmaz. Aracı elinde bulunduranlar, dönüştürme sonucu vergilendirmede olduğu gibi aracı elinde bulunduranlar arasında farklılık yaratan hallerde her zaman beklendiği şekilde davranmayabilir. Bununla beraber, bu dönüştürme işleminin gerçekleşme olasılığı zaman içerisinde değişiklik gösterecektir. İdarenin gelecekte ödeme yapmasına yönelik olarak sözleşmeden doğan bir sorumluluğu; dönüştürme, aracın vadesinin gelmesi veya başka bir işlem yoluyla ortadan kalkana kadar yerine getirilmemiş olarak varlığını sürdürür.
34. Özkaynağa dayalı malî araçlar, idarenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra idarenin varlıklarında geriye kalan payını gösterir. Dolayısıyla, bileşik malî aracın ilk defter değeri özkaynak ve yükümlülük bileşenlerine ayrıldığında, özkaynak bileşenine düşen kısım, aracın toplam gerçeğe uygun değerinden yükümlülük bileşeni için ayrıca belirlenen tutarın düşülmesinden sonra kalan tutardır. Bileşik malî araçta gömük olan herhangi bir türev özelliğın (alım seçeneği gibi) değeri, net varlıklar/özkaynak bileşeninin bir parçasını oluşturmadığı sürece (özkaynağa dönüştürme seçeneği gibi)

yükümlülük bileşenine dâhildir. İlk muhasebeleştirme sırasında, yükümlülüğe ve net varlıklar/özkaynağa atfedilen defter değerinin toplamı, her zaman aracın toplam gerçeğe uygun değerine eşittir. Aracın bileşenlerinin başlangıçta ayrı ayrı muhasebeleştirilmesinden herhangi bir kazanç ya da kayıp oluşmaz.

35. Adi hisse senedine çevrilebilir bir tahvil ihraç eden, öncelikle, müşterek bir özkaynak bileşenine sahip olmayan benzer bir yükümlülük bileşeninin (özkaynakla ilgili olmayan gömük türev işlemlerin tamamı dâhil olmak üzere) gerçeğe uygun değerini ölçmek suretiyle ilgili yükümlülük bileşeninin defter değerini belirler. Bunu takiben, özkaynağa dayalı malî aracın adi hisse senedine dönüştürülme seçeneğiyle gösterilen defter değeri, bileşik malî aracın toplam gerçeğe uygun değerinden malî yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinin düşülmesi suretiyle tespit edilir.

Hazine Payları

36. İdarenin özkaynağına dayalı malî araçlarını yeniden edinmesi durumunda, bu araçlar (geri satın alınan hisseler/hazine payları) özkaynaktan düşülür. Özkaynağa dayalı malî araçların alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı ortaya çıkan kayıp veya kazanç, gelir veya gidere yansıtılmaz. Geri satın alınan hisseler, kontrol eden/edilen kuruluşlar, iştirakler veya diğer kamu kuruluşlarıncı geri alınabilir ya da elde tutulabilir. Alınan ya da ödenen tutarlar doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir.
37. Geri satın alınan özkaynağa dayalı malî araçlar, malî tabloların sunulması konulu standart uyarınca malî durum tablosunda ya da notlar kısmında açıklanır. Özkaynağa dayalı malî araçların ilişkili taraflardan edinilmesi durumunda, ilişkili taraf açıklamaları konulu standart uyarınca açıklama yapılır.

Faiz, Temettü veya Benzeri Dağıtımlar, Kayıp ve Kazançlar

38. Bir malî araçla veya malî yükümlülük niteliğindeki bir unsurla ilgili faiz, temettü veya benzeri dağıtımlar, kayıp ve kazançlar, gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir. Özkaynağa dayalı malî aracı elinde bulunduranlara yapılan dağıtımların herhangi bir vergi indiriminden sonra kalan kısımları ile özkaynak işlemlerinden kaynaklanan işlem maliyetlerinin herhangi bir vergi indiriminden sonra kalan kısmı özkaynaktan düşülür.

39. Bir malî aracın, malî yükümlülük veya özkaynağa dayalı malî araç olarak sınıflandırılması; bu araca bağlı faiz, temettü veya benzeri dağıtımların, kayıp ve kazançların, fazla ya da açıkta gelir veya gider olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini belirler. Bu çerçevede, tamamı yükümlülük olarak muhasebeleştirilen hisselerle ait temettü veya benzeri dağıtımlar, tahvil faizlerinde olduğu gibi gider olarak muhasebeleştirilir. Benzer biçimde, malî yükümlülüklerin geri satın alınması ya da yeniden finanse edilmesi ile bağlantılı kazanç ve kayıplar, fazla veya açıkta muhasebeleştirilirken, özkaynağa dayalı malî araçların geri satın alınması ya da yeniden finanse edilmesi, özkaynakta meydana gelen değişim olarak özkaynakta

muhasebeleştirilir. Özkaynağa dayalı malî araçların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler malî tablolara yansıtılmaz.

40. Bir idare genelde kendi özkaynağına dayalı malî araçlarını ihraç ederken veya edinirken çeşitli maliyetleri karşılamak zorunda kalır. Bu masraflar; tescil ücretleri ve diğer yasal ücretler, hukuk, muhasebe ve diğer mesleki danışmanlara ödenen ücretler, baskı masrafları ile vergi ve harçları içerebilir. Özkaynak işlemlerinden kaynaklanan işlem maliyetlerinin herhangi bir vergi indiriminden sonra kalan kısımları, doğrudan bu işlemlerden dolayı katlanılan yani aksi halde katlanılmasına gerek olmayan ek maliyetler olduğu sürece, özkaynaktan düşülür. Bunun yanı sıra, vazgeçilen özkaynak işlemleriyle ilgili maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.
41. Bileşik bir malî aracın ihracına ilişkin işlem maliyetleri, elde edilen kaynakların yükümlülük ve özkaynağa dayalı malî araçlar arasındaki orana göre paylaşılır. Birden fazla işlemle ilgili ortak maliyetler, makul ve benzer işlemlerle tutarlılık içinde olan bir dağıtım esasına göre işlemlere paylaşılır.
42. Dönem içinde net varlıklar/özkaynaktan düşülen işlem maliyetleri, malî tabloların sunulması konulu standart uyarınca ayrı ayrı açıklanır.
43. Gider kaydedilen temettü veya benzeri dağıtımlar malî performans tablosunda diğer yükümlülüklerle ödenen faizler kaleminde veya ayrı bir kalem olarak sunulur. Bu standart hükümlerine ek olarak, faiz, temettü veya benzeri dağıtımların açıklanmasında, malî tabloların sunulması ve malî araçların açıklamaları konulu standartların hükümleri dikkate alınır. Bazı durumlarda, vergilemedeki farklılıklar gibi nedenlerle faiz, temettü veya benzer dağıtımların malî performans tablosunda ayrı ayrı açıklanması tercih edilir.
44. Nakit ya da başka bir malî varlığın verilmesi karşılığında idarenin aktifinde tasfiyeden arta kalan bakiye üzerinde bir hak sağlayan araçlara ilişkin olmaları durumunda dahi, bir malî yükümlülüğün defter değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, fazla ya da açıkta gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir. Malî tabloların sunulması standardı uyarınca, böyle bir aracın yeniden ölçülmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, idarenin performansının açıklanmasıyla ilgili olduğu durumlarda, malî performans tablosunda ayrı ayrı gösterilir.

Malî Varlık ve Yükümlülüklerin Netleştirilmesi

45. Bir malî varlık ve yükümlülüğün birbirine mahsup edilerek (netleştirilerek) net tutarın malî durum tablosunda gösterilmesi sadece idarenin;

(1) Muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda hukuki bir hakkının bulunması ve

- (2) Net esasa göre ödemede bulunma ya da varlığı elde etme ve yükümlülüğü ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyetinde olması durumunda mümkün olabilir.

İdare, bilanço dışı bırakma koşullarını taşımayan bir malî varlığın devrini muhasebeleştirirken, devrolunan varlığı ve bununla ilişkili yükümlülüğü netleştiremez.

46. Bu Standart malî varlıkların ve malî yükümlülüğün net esasta sunulmasını ve bunu yaparken idarenin iki veya daha fazla sayıda farklı malî araçlardan beklenen gelecekteki nakit akışlarını yansıtmasını gerektirir. Bir idarenin tek bir net tutarı alma veya ödeme hakkına sahip olması ve bu hakkı kullanmayı planlaması durumunda, aslında sadece tek bir malî varlığı veya yükümlülüğü vardır. Diğer durumlarda malî varlık ve yükümlülükler özelliklerine uygun bir şekilde kaynak veya sorumluluklar olarak ayrı ayrı sunulacaktır.
47. Muhasebeleştirilmiş bir malî varlık ve malî yükümlülüğün netleştirilmesi ve net tutarın sunulması işlemi, varlık veya yükümlülüğün bilanço dışı bırakılmasından farklıdır. Netleştirme işlemi bir kazanç veya kaybın muhasebeleştirilmesine yol açmaz. Ancak malî bir aracın bilanço dışı bırakılması, daha önce muhasebeleştirilmiş kalemin malî durum tablosundan çıkartılmasına sebep olurken aynı zamanda bir kazanç veya kaybın muhasebeleştirilmesine de sebep olabilir.
48. Netleştirme hakkı, borçlunun alacaklıya olan borcunun tamamını veya bir kısmını karşı taraftan olan alacağıyla ödeme veya ortadan kaldırmasına imkân veren, sözleşmeden veya başka bir sebepten kaynaklanan hukuki bir haktır. Bazı istisnai durumlarda üç taraf arasında açık bir anlaşma olması halinde, borçlu borcunu üçüncü taraftan olan alacağıyla mahsup edebilir. Netleştirmeyi düzenleyen ve tarafların ilişkilerine uygulanan kurallar mevzuata göre farklılık gösterebilir.
49. Malî bir varlığı ve yükümlülüğü netleştirmenin hukuki bir hak olması, malî varlık ve yükümlülüğe ilişkin hak ve sorumluluklar ile idarenin maruz kaldığı kredi ve likidite riskini etkileyebilir. Ancak söz konusu hakkın varlığı, netleştirme işlemi için tek başına yeterli değildir. Hakkın uygulanması veya eş zamanlı olarak sözleşmenin yerine getirilmesi yönünde bir niyetin olmaması durumunda, idarenin gelecekteki nakit akışının zamanı ve tutarı etkilenmez. İdarenin söz konusu hakkın uygulanması yönünde bir niyetinin bulunması veya eş zamanlı sözleşmenin yerine getirilmesi durumunda, varlık ve yükümlülüklerin net esasa göre sunumu, gelecekte beklenen nakit akışının tutarı ve zamanı ile anılan nakit akışının maruz kaldığı riskleri daha sağlıklı bir biçimde yansıtır. Taraflardan biri veya her ikisinin herhangi bir hukuki bir hak olmaksızın sözleşmeyi net esasına göre yerine getirmeyi istemeleri, netleştirme hakkının tanınması için yeterli değildir; çünkü bireysel malî varlık ya da yükümlülüğe ait haklar ve sorumluluklar değişmeyecektir.

50. Bir idarenin sözleşmenin yerine getirilmesiyle ilgili olarak belirli varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesi niyeti; idarenin faaliyetine yönelik uygulamalarından, malî piyasaların gereklerinden ve netleştirmeyi veya sözleşmenin eş zamanlı yerine getirilmesini kısıtlayan diğer durumlardan etkilenebilir. İdare, netleştirme hakkına sahip olmasına rağmen netleştirme veya eşanlı olarak varlıkları alma ve yükümlükleri yerine getirme niyeti olmadığında idarenin bu hak nedeniyle maruz kalacağı kredi riski, malî araçların açıklanmasıyla ilgili standart hükümlerine göre açıklanır.

51. İki malî araç, örneğin organize bir malî piyasadaki takas odası işlemi veya birebir takas işlemi yoluyla eş zamanlı olarak ödenebilir. Bu gibi durumlarda nakit akımları tek bir net tutara eşittir ve maruz kalınan kredi ve likidite riski yoktur. Diğer durumlarda idare, tüm varlık tutarı kadar bir kredi riskine veya tüm malî yükümlülük tutarı kadar bir likidite riskine maruz kalarak ayrı ayrı tutarları vermek ya da almak suretiyle her iki aracı birden ödeyebilir. Bu gibi riskler, kısa süreli bile olsa önem taşıyabilir. Dolayısıyla, sadece işlemlerin aynı anda yapılması durumunda, malî varlığın elde edilmesi ve malî yükümlülüğün ödenmesinin eş zamanlı olarak gerçekleştiği kabul edilir.

52. Aşağıda belirtilen durumlarda, netleştirmeye ilgili koşullar yerine getirilmemiş olur ve netleştirme yapılması genellikle uygun olmaz;

- (1) Tek bir malî aracın özelliklerine ulaşmak için çok sayıda farklı malî aracın kullanılması (sentetik bir araç),
- (2) Aynı temel riske maruz kalan fakat farklı tarafların dâhil olduğu malî araçlardan malî varlık ve yükümlülüklerin doğması,
- (3) Sorumluluğun verilen teminatla sınırlı olduğu malî yükümlükler için malî veya diğer varlıkların teminat gösterilmesi,
- (4) Sorumluluğun yerine getirilmesinde alacaklı tarafından varlıkların kabul edilip edilmediğine bakılmaksızın, borçlu tarafından sorumluluktan kurtulmak amacıyla söz konusu varlıkların emanete / yed-i emine bırakılması,
- (5) Kayba yol açan olaylar nedeniyle ortaya çıkan sorumlulukların karşılanmasının bir sigorta sözleşmesine dayanılarak üçüncü bir taraftan talep edilmesi.

53. Tek bir tarafla birden çok malî araç işlemi gerçekleştiren bir idare, karşı taraf ile karşılıklı işlemlerin netleştirilmesine imkân veren bir "ana netleştirme sözleşmesi" yapabilir. Bu tür bir anlaşma, anlaşma kapsamındaki tüm malî araçların, sözleşmelerden herhangi birisinin sona ermesi veya sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesi durumunda tek seferde net olarak ödenmesine imkân verir. Bu düzenlemeler genellikle iflas veya karşı tarafın sorumluluklarını yerine getirmesini engelleyen diğer durumlardan kaynaklanan kayıplardan korunmak için kullanılır. Ana netleştirme sözleşmesi genellikle, belirlenmiş bir sözleşme hükümlerinin yerine getirilmemesi halinde veya normal koşullarda ortaya çıkması beklenmeyen durumlar sonrasında

işlerlik kazanan ve malî bir varlığın elde edilmesini ya da yükümlülüğün yerine getirilmesini etkileyen bir netleştirme hakkı yaratır. Ana netleştirme sözleşmesi, bu Standartın netleştirmeye ilişkin koşullarının her ikisinin de sağlanmadığı durumda netleştirme için temel oluşturmaz. Ana netleştirme sözleşmesine konu olan malî varlık ve yükümlülükler netleştirilmemiş ise, bu sözleşmenin idarenin kredi riskine olan etkisi malî araçlara ilişkin açıklamalar konulu standarda göre açıklanır.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

54. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2016 yılının Aralık ayı itibarıyla yürürlükte olan malî araçlar sunum konulu standarttan (IPSAS 28) yararlanılarak hazırlanmıştır.
55. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
56. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.