

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 10) HAKKINDA TEBLİĞ
(SIRA NO: 216)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR
TEBLİĞ (SIRA NO: 43)**

MADDE 1 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 216)’in 3 üncü maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.”

MADDE 2 – Aynı Tebliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,”

MADDE 3 – Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“Geçiş süreci

GEÇİCİ MADDE 2 – (1) İşletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Konsolide Finansal Tablolar” Standardının değiştirilen 4 üncü, 25 inci, 26 ncı, 32 ncı, B85C, B85E ve C2A paragraflarında ve aynı standarda eklenen B99A, C1C, 4A, 4B ve C1D paragraflarında ve Örnek 17’de belirtilen hükümleri 1/1/2016 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.”

MADDE 4 – Aynı Tebliğin 8 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“MADDE 8 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.”

MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;

a) 25 inci Paragrafının (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(b) Önceki bağlı ortaklığında devam eden yatırımlarının tamamını finansal tablolara yansıtır ve takip eden dönemlerde bu yatırımları ve önceki bağlı ortaklıkla arasındaki borç veya alacakları ilgili TFRS’ler uyarınca muhasebeleştirir. Devam eden söz konusu yatırımlar, B98(b)(iii) ve B99A paragraflarında tarif edildiği gibi yeniden ölçülür. Kontrolün kaybedildiği tarihte yeniden ölçülen değer, uygulanabilir olması durumunda, bir finansal varlığın TFRS 9 uyarınca ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki gerçeğe uygun değeri olarak veya bir iştirak veya iş ortaklığındaki yatırımın finansal tablolara ilk alınma maliyeti olarak dikkate alınır.

(c) B98-B99A paragraflarında belirlendiği üzere, kontrolü sağlayan önceki paylara atfedilebilen, kontrolün kaybıyla ilişkili kazanç veya kayıpları finansal tablolara yansıtır.”

b) 26 ncı Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“26. B97-B99A paragrafları, bir bağlı ortaklıktaki kontrol kaybının muhasebeleştirilmesine rehberlik eder.”

c) B99 Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki B99A Paragrafı ve Örnek 17 eklenmiştir.

“B99A. Bir ana ortaklığın, TFRS 3’teki işletme tanımını karşılamayan bir bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünü, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir iştirak veya iş ortaklığının dahil olduğu bir işlem sonucunda kaybetmesi halinde, söz konusu ana ortaklık kazanç veya kaybını B98 ve B99 paragrafları uyarınca belirler. İşlemden kaynaklanan kazanç veya kayıp (daha önce diğer kapsamlı gelirden sunulan ve B99 paragrafı uyarınca kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacak tutarlar da dahil), ilişkili olmayan yatırımcıların söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde ana ortaklığın kâr veya zararına yansıtılır. Kazancın kalan kısmı, iştirak veya iş ortaklığındaki yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir. Buna ek olarak, ana ortaklığın önceki bağlı ortaklıktaki yatırımı devam ediyorsa ve önceki bağlı ortaklık artık özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen bir iştirak veya iş ortaklığıysa; kazanç veya kayıp, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın gerçeğe uygun değerle yeniden ölçümünden kaynaklanan kısmı, ilişkili olmayan yatırımcıların yeni iş ortaklığı veya iştirakteki payları ölçüsünde ana ortaklığın kâr veya zararına yansıtılır. Bu kazancın kalan kısmı, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir. Ana ortaklık, önceki bağlı ortaklığındaki yatırımı, artık TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilecek bir yatırım olarak devam ettiriyorsa, kazanç veya kaybın, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın gerçeğe uygun değerle yeniden ölçümünden kaynaklanan kısmının tamamı ana ortaklığın kâr veya zararına yansıtılır.

Uygulama örnekleri

Örnek 17

Bir ana ortaklık ticari ilişkisi bulunmadığı bir bağlı ortaklıkta %100’lük bir paya sahiptir. Ana ortaklık %20 paya sahip olduğu iştirakine, bağlı ortaklığındaki payının %70 ‘ini satmıştır. Bu işlemin sonucu olarak ana ortaklık bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünü kaybetmiştir. Bağlı ortaklığın net varlıklarının defter değeri 100TL, satılan payın defter değeri 70TL’dir. ($70TL = 100TL \times \%70$). Alınan bedelin gerçeğe uygun değeri 210 TL’dir, bu ayrıca satılan payın gerçeğe uygun değeridir. Önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırım, artık özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen bir iştiraktır ve gerçeğe uygun değeri 90 TL’dir. B99A paragrafında gerekli görülen eliminasyon öncesinde, B98 –B99A paragrafları uyarınca belirlenen kazanç 200TL ($200TL = 210 TL + 90TL - 100TL$) dir. Bu kazanç iki bölümden oluşmaktadır:

(a) Bağlı ortaklıktaki payın %70’nin iştirake satışından kaynaklanan kazanç (140 TL). Bu kazanç, alınan bedelin (210 TL) gerçeğe uygun değeri ile satılan payın defter değeri arasındaki farktır (70TL). B99A paragrafı uyarınca ana ortaklık, söz konusu kazanç tutarının, mevcut iştirakteki ilişkili olmayan yatırımcıların paylarına yüklenebilen kısmını kâr veya zarara yansıtır. Bu da kazancın %80’i, yani 112 TL’dir ($112 TL = 140 TL \times \%80$). Kazancın kalan %20’lik kısmı ise (28 TL = $140 TL \times \%20$) mevcut iştirakteki yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir.

(b) Önceki bağlı ortaklıkta doğrudan devam eden yatırımın gerçeğe uygun değerle yeniden ölçümünden kaynaklanan kazanç (60 TL). Bu kazanç, önceki bağlı ortaklıkta devam eden yatırımın gerçeğe uygun değeri (90 TL) ile bağlı ortaklıktaki net varlıkların defter değerinin %30’u ($30 TL = 90 TL \times \%30$) arasındaki farktır. B99A paragrafı uyarınca ana ortaklık, söz konusu kazanç tutarının, yeni iştirakteki ilişkili olmayan yatırımcıların paylarına yüklenebilen kısmını kâr veya zarara yansıtır. Bu da kazancın %56’sı ($\%70 \times \%80$), yani 34 TL’dir ($34 TL = 60 TL \times \%56$). Kazancın kalan %44’lük kısmı (26 TL = $60 TL \times \%44$) olan 26 TL ise önceki bağlı ortaklıktaki devam eden yatırımın defter değeri karşılığında elimine edilir.

ç) C1B Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki C1C Paragrafı eklenmiştir.

“C1C. Yatırımcı ile İştirak veya İş Ortaklığı Arasındaki Varlık Satışları veya Aynı Sermaye Katkıları (TFRS 10 ve TMS 28’e ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 25-26 ncı paragraflar değiştirilmiş ve B99A paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

MADDE 6 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;

a) 4 üncü Paragrafının (a) bendinin (iv) üncü alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(iv) Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen veya konsolide edilen bağlı ortaklıklarının TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması”

b) 4 üncü Paragrafının (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(b) “-”

(c) “-””

c) 4 üncü Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 4A ve 4B Paragrafları eklenmiştir.

“4A. Bu TFRS, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının uygulandığı işten ayrılma sonrası fayda planları veya diğer uzun dönemli fayda planlarına uygulanmaz.

4B. Yatırım işletmesi olan bir ana ortaklık, bu TFRS'nin 31 inci paragrafı uyarınca tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesi zorunlu olduğunda konsolide finansal tablo sunmaz.”

ç) 32 nci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“32. 31 inci paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, yatırım işletmesi kendisi yatırım işletmesi olmayan ve asıl amaç ve faaliyetleri yatırım işletmesinin yatırımla alakalı hizmet sunmak olan bağlı ortaklığa sahipse (bkz: B85C–B85E paragrafları), işletme söz konusu bağlı ortaklığı bu TFRS'nin 19-26 ncı paragraflarına göre konsolide eder ve bu tür bağlı ortaklık edinimlerine TFRS 3 hükümlerini uygular.”

d) B85C Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B85C. Bir yatırım işletmesi, yatırım işletmesi tanımını karşıladığı sürece, kendi faaliyetleri içerisinde önemli yer tutsa bile, doğrudan veya bir bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırımcılarının yanı sıra üçüncü taraflara da yatırımla alakalı hizmetleri sağlayabilir (örneğin; yatırım danışmanlığı hizmetleri, yatırım yönetimi, yatırım destek hizmetleri ve idari hizmetler).”

e) B85E Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“B85E. Bir yatırım işletmesi, kendisi yatırım işletmesi olmayan ve asıl amaç ve faaliyetleri bu yatırım işletmesine veya diğer taraflara -B85C–B85D paragraflarında tanımlandığı gibi- yatırım işletmesinin yatırım faaliyetleri konusunda yatırımla alakalı hizmetler veya faaliyetler sunmak olan bağlı ortaklığa sahipse bu bağlı ortaklığı 32 nci paragraf uyarınca konsolide eder. Yatırımla alakalı hizmet ve faaliyet sunan bağlı ortaklık kendisi bir yatırım işletmesi ise, yatırım işletmesi olan ana ortaklık bağlı ortaklığı 31 inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçer.”

f) C1C Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki C1D Paragrafı eklenmiştir.

“C1D. Yatırım işletmeleri: “Konsolidasyon İstisnalarının Uygulanması” değişikliğiyle (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 28'e ilişkin değişiklikler) bu Standardın 4, 32, B85C, B85E ve C2A paragrafları değiştirilmiş ve 4A-4B paragrafları eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

g) C2A Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C2A. TMS 8’in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, işletme bu TFRS’yi ilk kez uyguladığında ve daha sonra bu TFRS’ye ilişkin Yatırım İşletmeleri ve Yatırım işletmeleri: “Konsolidasyon İstisnalarının Uygulanması” değişikliklerini ilk kez uyguladığında, işletmenin TMS 8’in 28(f) paragrafı uyarınca istenen sayısal bilgiyi yalnızca bu TFRS’nin ilk uygulanma tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemi (“hemen önceki hesap dönemi”) için sunması yeterlidir. İşletme, zorunlu olmamakla birlikte, söz konusu bilgiyi cari dönem için veya daha önceki karşılaştırmalı dönemler için de sunabilir.”

MADDE 7 – Bu Tebliğ 1/1/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 8 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.