

## TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLARA İLİŞKİN  
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS 28) HAKKINDA TEBLİĞ  
(SIRA NO: 215)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR  
TEBLİĞ (SIRA NO: 45)**

**MADDE 1** – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 215)’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 Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının değiştirilen 17 nci, 25 inci, 27 nci, 28 inci, 30 uncu ve 36 ncı Paragraflarında ve aynı standarda eklenen 45A, 45B, 31A, 31B, 36A, 45C ve 45D Paragraflarında 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 7 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**MADDE 7** – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.”

**MADDE 5** – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının;

a) 25 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“25. İşletmenin bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki ortaklık payı azalıyor, fakat yatırımın iştirak ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılmasına devam ediliyorsa, daha önce diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilen kazanç ya da kaybın ortaklık payındaki bu azalışa isabet eden kısmı, ilgili varlık veya borçlar elden çıkarıldığında söz konusu kazanç veya kaybın kâr veya zararda yeniden sınıflandırılması gerekecek olması halinde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılır.”

b) 45 inci Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45A ve 45B Paragrafları eklenmiştir.

“45A. “-”

45B. “Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi” (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 25 inci Paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde geriye

dönük olarak TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

**MADDE 6** – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının;

a) 28 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“28. Bir işletme (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil) ile iştiraki veya iş ortaklığı arasında gerçekleşen, TFRS 3’te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturmayan varlıklar dahil "aşağı yönlü" ve "yukarı yönlü" işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, sadece ilişkili olmayan yatırımcılarının söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde işletmenin finansal tablolarına yansıtılır. "Yukarı yönlü" işlemler, bir iştirakin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı gibi işlemlerdir. İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığının bu işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplarındaki payı elimine edilir. "Aşağı yönlü" işlemler ise, bir yatırımcı işletmenin iştirakine veya iş ortaklığına yaptığı varlık satışları veya aynı sermaye katkıları (varlık şeklindeki sermaye katkıları) gibi işlemlerdir.”

b) 30 uncu Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“30. Bir iştirak veya iş ortaklığına, sermayede (özkaynakta) pay karşılığında, TFRS 3’te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturmayan ve parasal olmayan varlık katkıları yapılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıpların, söz konusu katkının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’da tanımlandığı şekliyle ticari özünün bulunmaması durumu haricinde, 28 inci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekir. Böyle bir katkının ticari mahiyetinin bulunmaması durumunda, 31 inci Paragrafın ayrıca uygulanıyor olması dışında, kazanç veya kayıp gerçekleşmemiş olarak kabul edilir ve finansal tablolara alınmaz. Bu tür gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım karşısında elimine edilmeli ve ertelenmiş kazanç veya kayıplar olarak işletmenin konsolide finansal durum tablolarında veya yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği finansal durum tablosunda sunulmamalıdır.”

c) 31 inci Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 31A ve 31B Paragrafları eklenmiştir.

“31A. TFRS 3’te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturan varlıklar dahil aşağı yönlü bir işlemde kaynaklanan kazanç veya kayıp, işletme ile (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil olmak üzere) iştiraki veya iş ortaklığı arasında tamamıyla yatırımcının finansal tablolarında gösterilir.

31B. Bir işletme varlık satışlarını veya varlık şeklindeki sermaye katkılarını iki veya daha fazla anlaşma (işlem) ile gerçekleştirebilir. Satılan veya katkı olarak sağlanan varlıkların TFRS 3’te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturup oluşturmadığına karar verirken, bu varlıkların satılmasının veya katkı olarak verilmesinin, TFRS 10’un B97 nci Paragrafı uyarınca tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesi gereken çoklu anlaşmaların bir parçası olup olmadığını değerlendirir.”

ç) 45B Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45C Paragrafı eklenmiştir.

“45C. Yatırımcı ile İştirak veya İş Ortaklığı Arasındaki Varlık Satışları veya Aynı Sermaye Katkıları (TFRS 10 ve TMS 28’e ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 28 ve 30 uncu Paragraflar değiştirilmiş ve 31A-31B Paragrafları 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 7** – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının;

a) 17 nci Paragrafının (d) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(d) Nihai ana ortaklığın veya ara kademe bir ana ortaklığın, kamunun kullanımına açık ve TFRS’lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması (TFRS’lere uygun finansal tablolarda bağlı ortaklıklar TFRS 10 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür ya da konsolide edilir).”

**b) 27 nci Paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“Bir iştirakin veya iş ortaklığının kendi bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin veya iş ortaklıklarının bulunması durumunda; özkaynak yönteminin uygulanmasında dikkate alınan iştirak veya iş ortaklığına ilişkin kâr veya zarar ve net varlıklar, iştirakin finansal tablolarına yansıtılmış olan tutarların (iştirakin veya iş ortaklığının kendi iştirak ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar, diğer kapsamlı kâr ile net varlıklarındaki payı dahil olmak üzere) iştirakin veya iş ortaklığının muhasebe politikalarının yeknesak hale getirilmesi için gerekli düzeltmeler (bkz: 35-36A Paragrafları) yapıldıktan sonraki tutarıdır.”

**c) 36 ncı Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“36. 36A Paragrafında tanımlanan durum haricinde, bir iştirakin veya iş ortaklığının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için işletmenin uyguladığının dışında muhasebe politikaları uygulaması durumunda; iştirakin veya iş ortaklığının finansal tablolarının işletme tarafından özkaynak yöntemi uygularken, iştirakin muhasebe politikalarını işletmenin muhasebe politikaları ile uyumlu hale getirmek için gerekli düzeltmeler yapılır.”

**ç) 36 ncı Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 36A Paragrafı eklenmiştir.**

“36A. 36 ncı Paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, kendisi yatırım işletmesi olmayan bir işletmenin yatırım işletmesi olan bir ortaklık ya da iş ortaklığında payı varsa, işletme özkaynak yöntemini uygularken, yatırım işletmesi ortaklığı veya iş ortaklığı tarafından bunların bağlı ortaklıklarındaki paylarına uygulanan gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamaya devam edebilir.”

**d) 45C Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45D Paragrafı eklenmiştir.**

“45D. Yatırım işletmeleri: “Konsolidasyon İstisnalarının Uygulanması” değişikliğiyle (TFRS 10 ,TFRS 12 ve TMS 28'deki değişiklikler), bu Standardın 17, 27 ve 36 ncı Paragrafları değiştirilmiş ve 36A Paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

**MADDE 8 –** Bu Tebliğ 1/1/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 9 –** Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.