



**İŞLETME BİRLEŞMELERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 3) HAKKINDA TEBLİĞ
(SIRA NO: 67)'DE DEĞİŞİKLİK YAPAN 19 SIRA NO.LU TEBLİĞ
YAYIMLANDI**

ÖZET : İşletme birleşmelerine ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında 19 Sıra No.lu Tebliğ Yayınlanarak 67 Sıra No.lu Tebliğ'de değişiklik yapılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan “*İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)*”, 13.08.2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve TFRS 3 yürürlüğe konulmuştur.

26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine dayanılarak hazırlanan ve 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “*İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)*'de Değişiklik Yapılmasına İlişkin *Tebliğ (Sıra No: 19)*” ile TFRS 3'de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu değişiklikler karşılaştırmalı olarak aşağıda tablo halinde verilmiştir.





67 NO.LU TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME	19 NO.LU TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME	TFRS 3'ÜN SON HALİ
<p>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 (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.</p>	<p>MADDE 1 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’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.”</p>	<p>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.</p>
<p>Tanımlar MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen; (a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,</p>	<p>MADDE 2 – Aynı Tebliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,”</p>	<p>Tanımlar MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen; (a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,</p>





	<p>MADDE 3 – Aynı Tebliğ aşağıdaki geçici madde eklenmiştir. “Geçiş süreci GEÇİCİ MADDE 2 –(1) işletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının ilgili hükümlerinde yapılan değişiklikleri, 1/7/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.”</p>	<p>Geçiş süreci GEÇİCİ MADDE 2 –(1) işletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının ilgili hükümlerinde yapılan değişiklikleri, 1/7/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.</p>
<p>Yürütme MADDE 8 –(1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.</p>	<p>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.”</p>	<p>MADDE 8 –(1) Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.</p>





<p>2. Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:</p> <p>(a) ayrı işletmelerin iş ortaklığı oluşturmak üzere bir araya geldikleri işletme birleşmeleri.</p>	<p>MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının; (a) 2 nci paragrafının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“(a) Müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesi.”</p>	<p>2. Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:</p> <p>(a) Müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesi.</p>
---	---	--



<p>40. Edinen işletme, koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının 11 nci Paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araçlar ve finansal borçlar tanımları veya uygulanabilir diğer TFRS’ler temelinde borç veya özkaynak olarak sınıflandırır. Edinen işletme, belirli koşulların sağlanması halinde daha önce transfer edilen bedelin geri ödenmesini talep etme hakkını bir varlık olarak sınıflandırır. 58 inci Paragraf, koşullu bedel için sonradan muhasebeleştirmeye ilişkin rehberlik sağlamaktadır.</p>	<p>MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının; ... (b) 40 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “40. Edinen işletme, finansal araç tanımını karşılayan koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının 11 inci Paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araç ve finansal borç tanımlarını esas olarak finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırır. Edinen işletme, belirli koşulların sağlanması halinde daha önce transfer edilen bedelin geri ödenmesini talep etme hakkını bir varlık olarak sınıflandırır. 58 inci Paragraf, koşullu bedel için sonradan muhasebeleştirmeye ilişkin rehberlik sağlamaktadır.”</p>	<p>40. Edinen işletme, finansal araç tanımını karşılayan koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının 11 inci Paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araç ve finansal borç tanımlarını esas olarak finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırır. Edinen işletme, belirli koşulların sağlanması halinde daha önce transfer edilen bedelin geri ödenmesini talep etme hakkını bir varlık olarak sınıflandırır. 58 inci Paragraf, koşullu bedel için sonradan muhasebeleştirmeye ilişkin rehberlik sağlamaktadır.</p>
---	--	--

Koşullu bedel

58. Edinen işletmenin birleşme tarihinden sonra muhasebeleştirdiği koşullu bedelin gerçeğe uygun değerindeki bazı değişiklikler, birleşme tarihinde var olan durumlara ilişkin edinme tarihinden sonra ortaya çıkan ek bilgilerin bir sonucu olabilir. Bu tür değişiklikler, 45-49 uncu Paragraflar uyarınca ölçme dönemi düzeltmeleridir. Ancak, bir kazanç hedefinin tutturulması, belirli bir hisse fiyatına ulaşılması veya bir araştırma ve geliştirme projesinde bir dönüm noktasına gelmesi gibi birleşme tarihinden sonraki olaylardan kaynaklanan değişiklikler, ölçme dönemi düzeltmeleri değildir. Edinen işletme, koşullu bedelin değerindeki ölçme dönemi düzeltmesi olmayan değişiklikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) ...

(b) Bir varlık veya borç olarak sınıflandırılmış bir koşullu bedel:

(i) TMS 39 kapsamındaki finansal bir araç ise; gerçeğe uygun değeri ile ölçülür, değişiklikten kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar veya zararda ya da diğer kapsamlı gelir içerisinde söz konusu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir.

(ii) TMS 39

MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının; ...

(c) 58 inci paragrafının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(b) Diğer koşullu bedelin; (i) TFRS 9 kapsamında bulunması durumunda koşullu bedel her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler TFRS 9’a göre kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

(ii) TFRS 9 kapsamında bulunmaması durumunda koşullu bedel her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.”

Koşullu bedel

58. Edinen işletmenin birleşme tarihinden sonra muhasebeleştirdiği koşullu bedelin gerçeğe uygun değerindeki bazı değişiklikler, birleşme tarihinde var olan durumlara ilişkin edinme tarihinden sonra ortaya çıkan ek bilgilerin bir sonucu olabilir. Bu tür değişiklikler, 45-49 uncu Paragraflar uyarınca ölçme dönemi düzeltmeleridir. Ancak, bir kazanç hedefinin tutturulması, belirli bir hisse fiyatına ulaşılması veya bir araştırma ve geliştirme projesinde bir dönüm noktasına gelmesi gibi birleşme tarihinden sonraki olaylardan kaynaklanan değişiklikler, ölçme dönemi düzeltmeleri değildir. Edinen işletme, koşullu bedelin değerindeki ölçme dönemi düzeltmesi olmayan değişiklikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) ...

(b) Diğer koşullu bedelin;

(i) TFRS 9 kapsamında bulunması durumunda koşullu bedel her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler TFRS 9’a göre kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (ii) TFRS 9 kapsamında bulunmaması durumunda koşullu bedel her bir

	<p>MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının;</p> <p>...</p> <p>(ç) 64G paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 64H ve 64I paragrafları eklenmiştir.</p> <p>“64H. “-”</p> <p>64I. 2010-2012 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 40 ve 58 inci paragrafları değiştirilmiş ve 67A paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlık eklenmiştir. Bu değişiklik, birleşme tarihi 1 Temmuz 2014 veya sonrası olan işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır. TFRS 9 ve TMS 37 Standartlarının da (her ikisi de 2010-2012 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler’le değiştirilmiş olan) uygulanması koşuluyla bu değişikliğin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”</p>	<p>64H. “-”</p> <p>64I. 2010-2012 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 40 ve 58 inci paragrafları değiştirilmiş ve 67A paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlık eklenmiştir. Bu değişiklik, birleşme tarihi 1 Temmuz 2014 veya sonrası olan işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır. TFRS 9 ve TMS 37 Standartlarının da (her ikisi de 2010-2012 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler’le değiştirilmiş olan) uygulanması koşuluyla bu değişikliğin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.</p>
--	---	---



	<p>MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının;</p> <p>...</p> <p>d) 64I paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 64J paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“64J. 2011-2013 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 2(a) paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik 1 Temmuz 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.”</p>	<p>64J. 2011-2013 Dönemine ilişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 2(a) paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik 1 Temmuz 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.</p>
--	---	---





	<p>MADDE 5 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının;</p> <p>...</p> <p>(e) 67 nci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki başlık ve 67A paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“TFRS 9’a Yapılan Atıf 67A. TFRS 9’u henüz uygulamamakla birlikte bu Standardın uygulamasına başlayan bir işletme, TFRS 9’a yapılan atıfları TMS 39’a yapılmış gibi değerlendirmelidir.”</p>	<p>TFRS 9’a Yapılan Atıf 67A. TFRS 9’u henüz uygulamamakla birlikte bu Standardın uygulamasına başlayan bir işletme, TFRS 9’a yapılan atıfları TMS 39’a yapılmış gibi değerlendirilmelidir.</p>
--	--	--

Değişiklik yapan 19 Sıra No.lu Tebliğ, **30/06/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinden geçerli** olmak üzere **yayımlı tarihinde yürürlüğe girmiştir.** Söz konusu Tebliğ bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





18 Eylül 2014 PERŞEMBE

Resmî Gazete

Sayı : 29123

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

İŞLETME BİRLEŞMELERİNE İLİŞKİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS 3) HAKKINDA TEBLİĞ (SIRA NO: 67)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 19)

MADDE 1 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’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 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının ilgili hükümlerinde yapılan değişiklikleri, 1/7/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda 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 3) İşletme Birleşmeleri” Standardının;

(a) 2 nci paragrafının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(a) Müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesi.”

(b) 40 ıncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“40. Edinen işletme, finansal araç tanımını karşılayan koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının 11 inci Paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araç ve finansal borç tanımlarını esas alarak finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırır. Edinen işletme, belirli koşulların sağlanması halinde daha önce transfer edilen bedelin geri ödenmesini talep etme hakkını bir varlık olarak sınıflandırır. 58 inci Paragraf, koşullu bedel için sonradan muhasebeleştirmeye ilişkin rehberlik sağlamaktadır.”





(e) 58 inci paragrafının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(b) Diğer koşullu bedelin;

(i) TFRS 9 kapsamında bulunması durumunda koşullu bedel her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler TFRS 9’a göre kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

(ii) TFRS 9 kapsamında bulunmaması durumunda koşullu bedel her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler kâr veya zararda muhasebeleştirilir.”

(ç) 64G paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 64H ve 64I paragrafları eklenmiştir.

“64H. “-”

64I. 2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 40 ve 58 inci paragrafları değiştirilmiş ve 67A paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlık eklenmiştir. Bu değişiklik, birleşme tarihi 1 Temmuz 2014 veya sonrası olan işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır. TFRS 9 ve TMS 37 Standartlarının da (her ikisi de 2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler’le değiştirilmiş olan) uygulanması koşuluyla bu değişikliğin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Erken uygulama durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.”

(d) 64I paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 64J paragrafı eklenmiştir.

“64J. 2011-2013 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle bu Standardın 2(a) paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik 1 Temmuz 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

(e) 67 nci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki başlık ve 67A paragrafı eklenmiştir.

“**TFRS 9’a Yapılan Atıf**

67A. TFRS 9’u henüz uygulamamakla birlikte bu Standardın uygulamasına başlayan bir işletme, TFRS 9’a yapılan atıfları TMS 39’a yapılmış gibi değerlendirmelidir.”

MADDE 6 – Bu Tebliğ, 30/6/2014 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 7 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

