

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞLERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ SIRA NO: 13 YAYIMLANDI

ÖZET	:	Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile;
		- “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardında “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardında,
		- “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardında,
		- “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardında,
		- “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardında,
		- “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardında,
		- “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardında,
		- “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında,
		- “TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama” Standardında,
		- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında,
		- “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardında,
		- “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardında,
		değişiklikler yapılmıştır.

5 Şubat 2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile,

- ✓ Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 10) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 216)’in ekinde yer alan **“TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardında,**
- ✓ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan **“TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardında,**
- ✓ İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’in Ek’inde yer alan **“TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardında,**
- ✓ Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek’inde yer alan **“TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardında,**





Sirküler Rapor  **06.03.2014/79-2**

- ✓ Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)'in Ek'inde yer alan **“TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardında,**
- ✓ Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)'in Ek'inde yer alan **“TMS 12 Gelir Vergileri” Standardında,**
- ✓ İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)'in Ek'inde yer alan **“TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardında,**
- ✓ Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)'in ekinde yer alan **“TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında,**
- ✓ Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ'in ekinde yer alan **TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında,**
- ✓ Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)'in ekinde yer alan **“TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında,**
- ✓ Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)'in Ek'inde yer alan **“TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardında,**
- ✓ Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)'in Ek'inde yer alan **“TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardında,**

değişiklikler yapılmıştır.

Tebliğ, 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. İsteyen işletmeler bu Tebliği 1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabileceklerdir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanacaktır.

Söz konusu Tebliğ ile Türkiye Muhasebe Standartlarında ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında yapılan değişiklikler aşağıda tablo olarak verilmiştir.



<p>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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardı</p>
<p>...</p> <p>Amacın Karşılanması</p> <p>2. 1 inci paragrafta belirtilen amacın karşılanması amacıyla; bu TFRS:</p> <p>(a) Bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır;</p> <p>(b) Kontrol ilkesini tanımlamakta ve kontrolü konsolidasyonun dayanağı haline getirmektedir;</p> <p>(c) Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir ve</p> <p>(d) Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir.</p> <p>...</p>	<p>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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(a) 2 nci paragrafının (c) ve (d) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı paragrafın (d) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (e) bendi eklenmiştir.</p> <p>“(c) Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir,</p> <p>(d) Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir ve</p> <p>(e) Yatırım işletmesini tanımlamakta ve yatırım işletmesinin belirli bağlı ortaklıklarının konsolide edilmesine ilişkin istisna getirmektedir.”</p>	<p>...</p> <p>Amacın Karşılanması</p> <p>2 1 inci paragrafta belirtilen amacın karşılanması amacıyla; bu TFRS:</p> <p>(a) Bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıkları) kontrol eden bir işletmenin (ana ortaklığın) konsolide finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır;</p> <p>(b) Kontrol ilkesini tanımlamakta ve kontrolü konsolidasyonun dayanağı haline getirmektedir;</p> <p>(c) Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir,</p> <p>(d) Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir ve</p> <p>(e) Yatırım işletmesini tanımlamakta ve yatırım işletmesinin belirli bağlı ortaklıklarının konsolide edilmesine ilişkin istisna getirmektedir....</p>

Kapsam		Kapsam
<p>4. Ana ortaklık niteliğindeki bir işletme konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. Bu TFRS aşağıdakiler dışındaki tüm işletmelere uygulanır:</p> <p>a) ...</p> <p>(b) TMS 19 <i>Çalışanlara Sağlanan Faydalar</i> Standardının uygulandığı işten ayrılma sonrası fayda planları veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planlarına da bu TFRS uygulanmaz.</p> <p>...</p>	<p>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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(b) 4 üncü paragrafının (b) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (c) bendi eklenmiştir.</p> <p>“(c) Bir yatırım işletmesinin, bu TFRS’nin 31 inci paragrafı uyarınca tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtarak ölçmesi zorunlu olduğunda, konsolide finansal tablo sunması gerekli değildir.”</p>	<p>4. Ana ortaklık niteliğindeki bir işletme konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. Bu TFRS aşağıdakiler dışındaki tüm işletmelere uygulanır:</p> <p>a) ...</p> <p>(b) TMS 19 <i>Çalışanlara Sağlanan Faydalar</i> Standardının uygulandığı işten ayrılma sonrası fayda planları veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planlarına da bu TFRS uygulanmaz.</p> <p>(c) Bir yatırım işletmesinin, bu TFRS’nin 31 inci paragrafı uyarınca tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtarak ölçmesi zorunlu olduğunda, konsolide finansal tablo sunması gerekli değildir.</p> <p>...</p>
<p>26 B97-B99 paragraflarında kontrolün kaybında yapılacak muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.</p>	<p>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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(c) 26 ncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlıklar ve 27-33 üncü paragraflar eklenmiştir.</p> <p>“Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi</p> <p>27 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olup olmadığını belirler. Yatırım işletmesi;</p> <p>(a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden,</p>	<p>26 B97-B99 paragraflarında kontrolün kaybında yapılacak muhasebeleştirme işlemlerine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.</p> <p>Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi</p> <p>27 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olup olmadığını belirler. Yatırım işletmesi;</p> <p>(a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden,</p> <p>(b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere</p>

<p>(b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve</p> <p>(c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.</p> <p>B85A-B85M paragrafları ilgili uygulama rehberine yer vermektedir.</p> <p>28 İşletme, 27 nci paragraftaki tanıma karşılıklı karşılamadığını değerlendirirken, yatırım işletmelerine ait aşağıda yer alan belirgin özelliklere sahip olup olmadığını dikkate alır:</p> <p>(a) Birden fazla yatırıma sahiptir (bakınız: B85O-B85P paragrafları),</p> <p>(b) Birden fazla yatırımcıya sahiptir (bakınız: B85Q-B85S paragrafları),</p> <p>(c) İlişkili tarafı olmayan yatırımcılara sahiptir (bakınız: B85T-B85U paragrafları) ve</p> <p>(d) Özkaynak veya benzeri paylar şeklinde ortaklık paylarına sahiptir (bakınız: B85V-B85W paragrafları).</p> <p>Yukarıda yer alan belirgin özelliklerden herhangi birinin bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez. Bu belirgin özelliklerin tümüne sahip olmayan yatırım işletmesi, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9A paragrafı uyarınca gerekli ilave açıklamaları sunar.</p> <p>29 Durum ve koşulların, 27 nci paragraftaki yatırım işletmesi tanımını oluşturan üç unsurdan bir veya daha fazlasında veya 28 inci paragrafta belirtilen yatırım işletmelerine ait belirgin özelliklerde değişiklik olduğunu göstermesi durumunda,</p>	<p>yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve</p> <p>(c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.</p> <p>B85A-B85M paragrafları ilgili uygulama rehberine yer vermektedir.</p> <p>28 İşletme, 27 nci paragraftaki tanıma karşılıklı karşılamadığını değerlendirirken, yatırım işletmelerine ait aşağıda yer alan belirgin özelliklere sahip olup olmadığını dikkate alır:</p> <p>(a) Birden fazla yatırıma sahiptir (bakınız: B85O-B85P paragrafları),</p> <p>(b) Birden fazla yatırımcıya sahiptir (bakınız: B85Q-B85S paragrafları),</p> <p>(c) İlişkili tarafı olmayan yatırımcılara sahiptir (bakınız: B85T-B85U paragrafları) ve</p> <p>(d) Özkaynak veya benzeri paylar şeklinde ortaklık paylarına sahiptir (bakınız: B85V-B85W paragrafları).</p> <p>Yukarıda yer alan belirgin özelliklerden herhangi birinin bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez. Bu belirgin özelliklerin tümüne sahip olmayan yatırım işletmesi, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9A paragrafı uyarınca gerekli ilave açıklamaları sunar.</p> <p>29 Durum ve koşulların, 27 nci paragraftaki yatırım işletmesi tanımını oluşturan üç unsurdan bir veya daha fazlasında veya 28 inci</p>
--	---

	<p>ana ortaklık yatırım işletmesi olup olmadığını yeniden değerlendirir.</p> <p>30 Gerek yatırım işletmesi kapsamında çıkan gerekse yatırım işletmesi kapsamına giren ana ortaklık, durumundaki değişimi, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren ileriye yönelik olarak dikkate alır (bakınız: B100-B101 paragrafları).</p> <p>Yatırım işletmeleri: konsolidasyona ilişkin istisna</p> <p>31 32 nci paragrafta belirtilen durum dışında, yatırım işletmesi bağlı ortaklıklarını konsolide etmez veya başka bir işletmenin kontrolünü elde ettiğinde TFRS 3'ü uygulamaz. Bunun yerine, yatırım işletmesi bağlı ortaklıktaki yatırımını TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer.¹</p> <p>32 31 inci paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, yatırım işletmesinin yatırım faaliyetleriyle ilişkili hizmet sağlayan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda (bakınız: 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.</p> <p>33 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıkları vasıtasıyla kontrol ettiği işletmeler dahil olmak üzere kontrol ettiği tüm işletmeleri kendisi yatırım işletmesi değilse konsolide eder.</p>	<p>paragrafta belirtilen yatırım işletmelerine ait belirgin özelliklerde değişiklik olduğunu göstermesi durumunda, ana ortaklık yatırım işletmesi olup olmadığını yeniden değerlendirir.</p> <p>30 Gerek yatırım işletmesi kapsamında çıkan gerekse yatırım işletmesi kapsamına giren ana ortaklık, durumundaki değişimi, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren ileriye yönelik olarak dikkate alır (bakınız: B100-B101 paragrafları).</p> <p>Yatırım işletmeleri: konsolidasyona ilişkin istisna</p> <p>31 32 nci paragrafta belirtilen durum dışında, yatırım işletmesi bağlı ortaklıklarını konsolide etmez veya başka bir işletmenin kontrolünü elde ettiğinde TFRS 3'ü uygulamaz. Bunun yerine, yatırım işletmesi bağlı ortaklıktaki yatırımını TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer.¹</p> <p>32 31 inci paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, yatırım işletmesinin yatırım faaliyetleriyle ilişkili hizmet sağlayan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda (bakınız: 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.</p> <p>33 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıkları vasıtasıyla kontrol ettiği işletmeler dahil olmak üzere kontrol ettiği tüm işletmeleri kendisi yatırım işletmesi değilse konsolide eder.</p>
--	--	--

Ek A		Ek A	
Tanımlanan terimler		Tanımlanan terimler	
<i>Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.</i>		<i>Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.</i>	
Konsolide finansal tablolar	Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.	Konsolide finansal tablolar	Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.
Yatırım yapılan işletmenin kontrolü	Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir.	Yatırım yapılan işletmenin kontrolü	Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkânına sahip olduğu durumda, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir.
Karar alıcılara yetkili mercii	Kendi başına ya da başka tarafların vekili sıfatıyla karar alma haklarına	Karar alıcılara yetkili mercii	Kendi başına ya da başka tarafların vekili sıfatıyla karar alma haklarına sahip işletmedir.
		Grup	Bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıklarıdır.

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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;

(d) Aynı Standardın “Tanımlar” başlıklı A Ekine “Grup” teriminden sonra gelmek üzere aşağıda yer alan “Yatırım işletmesi” terimi eklenmiştir.

Yatırım işletmesi	Yatırım işletmesi; (a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden, (b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve (c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esasları üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.
--------------------------	---



Sirküler Rapor **M** 06.03.2014/79-8

	sahip işletmedir.			Kontrol gücü olmayan paylar	Bir bağlı ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan paylarıdır.
Grup	Bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıklarıdır.			Ana ortaklık	Bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmedir.
Kontrol gücü olmayan paylar	Bir bağlı ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan paylarıdır.			Güç	İlgili faaliyetlerin hâlihazırda yönetilmesi imkânını sağlayan mevcut haklardır.
Ana ortaklık	Bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmedir.			Koruyucu haklar	Bu hakları ellerinde bulunduranların çıkarlarını korumak amacıyla tasarlanmış olan ve ilişkili olduğu işletme üzerinde güç sağlamayan haklardır.
Güç	İlgili faaliyetlerin hâlihazırda yönetilmesi imkânını sağlayan mevcut haklardır.			İlgili faaliyetler	Bu TFRS'nin amacı açısından ilgili faaliyetler, yatırım yapılan işletmenin, getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerdir.
Koruyucu haklar	Bu hakları ellerinde bulunduranların çıkarlarını korumak amacıyla tasarlanmış olan ve ilişkili olduğu işletme üzerinde güç sağlamayan haklardır.			Azletme hakları	Karar alıcının karar alma yetkisini sonlandırmaya ilişkin haklardır.
İlgili faaliyetler	Bu TFRS'nin amacı açısından ilgili faaliyetler, yatırım yapılan işletmenin, getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerdir.			Bağlı ortaklık	Başka bir işletme tarafından kontrol edilen bir işletmedir.
Azletme	Karar alıcının			Yatırım işletmesi	Yatırım işletmesi; (a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden





<p>hakları</p>	<p>karar alma yetkisini sonlandırmaya ilişkin haklardır.</p>		
<p>Bağlı ortaklık</p>	<p>Başka bir işletme tarafından kontrol edilen bir işletmedir.</p>		
			<p>fazla yatırımcıdan fon elde eden, (b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve (c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.</p>
<p>Ek B Uygulama rehberi <i>Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. 1-31 inci paragrafların uygulanmasını konu edinmekte olup bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir.</i></p> <p>B1 ... B2</p> <p>B85 Sadece piyasa koşullarındaki bir değişiklik sebebiyle, söz konusu değişiklik 7 nci paragrafta belirtilen üç kontrol unsurundan birini veya daha fazlasını değiştirmedikçe ya da vekil ile asil arasındaki ilişkiyi değiştirmedikçe, yatırımcı işletmenin, kontrolünün</p>	<p>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 ekinde yer alan "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(e) B85 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlıklar ve B85A-B85W paragrafları eklenmiştir.</p> <p>"Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi</p> <p>B85A işletme, yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirirken amacı ve oluşumu da dahil olmak üzere tüm durum ve koşulları dikkate alır. 27 nci paragrafta yer verilen yatırım işletmesi tanımının üç unsuruna sahip olan işletme yatırım işletmesidir. B85B-B85M paragrafları söz konusu tanımın unsurlarını daha detaylı bir</p>	<p>Ek B Uygulama rehberi <i>Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. 1-31 inci paragrafların uygulanmasını konu edinmekte olup bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir.</i></p> <p>B1 ... B2</p> <p>B85 Sadece piyasa koşullarındaki bir değişiklik sebebiyle, söz konusu değişiklik 7 nci paragrafta belirtilen üç kontrol unsurundan birini veya daha fazlasını değiştirmedikçe ya da vekil ile asil arasındaki ilişkiyi değiştirmedikçe, yatırımcı işletmenin, kontrolünün ilk değerlendirmesi veya bir asil ya da vekil olarak durumu</p>	



<p>ilk değerlendirmesi veya bir asil ya da vekil olarak durumu kolayca değişmeyebilir (örneğin, piyasa koşullarından kaynaklanan, yatırım yapılan işletmenin getirilerindeki bir değişiklik).</p> <p>...</p>	<p>şekilde açıklamaktadır.</p> <p>İş amacı</p> <p>B85B Yatırım işletmesi tanımı uyarınca, işletme amacının yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri (temettü, faiz veya kira geliri gibi) ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olması gerekir. İşletmenin yatırım amacının ne olduğunu gösteren arz duyuruları, işletme tarafından dağıtılan yayınlar ve diğer kurumsal belgeler veya ortaklık belgeleri gibi belgeler, genel olarak yatırım işletmesinin iş amacına ilişkin kanıt sağlayacaktır. Ayrıca, işletmenin kendisini diğer taraflara (potansiyel yatırımcılara veya potansiyel olarak yatırım yapılacak işletmelere) sunma şekli daha fazla kanıt sağlayabilir. Bir işletmenin işini sermaye kazancı elde etmek amacıyla orta vadeli yatırım yapmak olarak sunması buna örnek teşkil eder. Diğer taraftan, kendisini yatırım yaptığı işletmeler ile birlikte ürün geliştirme, üretme veya pazarlama amacı olan bir yatırımcı olarak sunan işletme, bu durumda yatırımlarının yanısıra geliştirme, üretim ve pazarlama faaliyetlerinden de getiri elde edeceğinden yatırım işletmesinin tanımıyla uyumlu olmayan bir amaca sahip olacaktır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85C Yatırım işletmesi, kendi faaliyetleri içerisinde önemli yer tutmasına rağmen, doğrudan veya bir bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırımcılarının yanı sıra üçüncü taraflara da yatırım ile ilgili hizmetleri sağlayabilir (örneğin; yatırım danışmanlığı hizmetleri, yatırım yönetimi, yatırım destek hizmetleri ve idari hizmetler).</p> <p>B85D Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen yatırım getirisini (sermaye kazancı veya yatırım geliri) en üst seviyeye çıkarmak amacıyla gerçekleştirilmesi ve ayrı bir önemli işletme faaliyetini veya işletmeye ayrı bir önemli gelir kaynağını oluşturmaması durumunda, yatırım işletmesi doğrudan veya bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırım ile ilgili aşağıdaki</p>	<p>kolayca değişmeyebilir (örneğin, piyasa koşullarından kaynaklanan, yatırım yapılan işletmenin getirilerindeki bir değişiklik).</p> <p>Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi</p> <p>B85A İşletme, yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirirken amacı ve oluşumu da dahil olmak üzere tüm durum ve koşulları dikkate alır. 27 nci paragrafta yer verilen yatırım işletmesi tanımının üç unsuruna sahip olan işletme yatırım işletmesidir. B85B–B85M paragrafları söz konusu tanımın unsurlarını daha detaylı bir şekilde açıklamaktadır.</p> <p>İş amacı</p> <p>B85B Yatırım işletmesi tanımı uyarınca, işletme amacının yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri (temettü, faiz veya kira geliri gibi) ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olması gerekir. İşletmenin yatırım amacının ne olduğunu gösteren arz duyuruları, işletme tarafından dağıtılan yayınlar ve diğer kurumsal belgeler veya ortaklık belgeleri gibi belgeler, genel olarak yatırım işletmesinin iş amacına ilişkin kanıt sağlayacaktır. Ayrıca, işletmenin kendisini diğer taraflara (potansiyel yatırımcılara veya potansiyel olarak yatırım yapılacak işletmelere) sunma şekli daha fazla kanıt sağlayabilir. Bir işletmenin işini sermaye kazancı elde etmek amacıyla orta vadeli yatırım yapmak olarak sunması buna örnek teşkil eder. Diğer taraftan, kendisini yatırım yaptığı işletmeler ile birlikte ürün geliştirme, üretme veya pazarlama</p>
--	---	---

	<p>faaliyetlerde de bulunabilir;</p> <p>(a) Yatırım yapılan işletmeye yönetim hizmetleri ile stratejik danışmanlık sağlamak ve</p> <p>(b) Yatırım yapılan işletmeye kredi, sermaye taahhüdü veya teminat gibi finansal destek sağlamak.</p> <p>B85E Yatırım işletmesi, kendisine veya diğer taraflara B85C-B85D paragraflarında belirtilen yatırımlarla ilgili hizmetler veya faaliyetler sunan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda, bu bağlı ortaklığı 32 nci paragraf uyarınca konsolide eder.</p> <p>Çıkış stratejileri</p> <p>B85F Yatırım planları da işletmenin iş amacına ilişkin kanıt sağlar. Yatırımlarını belirsiz süre için elde tutmayı planlamayı bunları sınırlı bir süre için elde tutması yatırım işletmesini diğer işletmelerden ayıran bir özelliğidir. Özkaynak yatırımları ile finansal olmayan varlık yatırımların elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olduğundan, yatırım işletmesinin bu yatırımların tamamından (veya tamamına yakınından) ortaya çıkan sermaye kazancını nasıl realize etmeyi planladığını belgeleyen bir çıkış stratejisi bulunur. Yatırım işletmesinin ayrıca sürekli borçlanma araçları gibi elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olan borçlanma araçlarına ilişkin çıkış stratejisi de bulunur. İşletmenin her bir yatırım için özel bir çıkış stratejisini belgelemesi gerekli olmamakla birlikte farklı yatırım türleri veya portföyleri itibarıyla yatırımlardan çıkmak için gerçekçi bir zaman dilimini de içeren farklı muhtemel stratejiler belirlemesi gerekir. Bu değerlendirme açısından yalnızca yükümlülüklerin yerine getirilmediği sözleşmenin ihlali gibi durumlarda devreye girecek çıkış mekanizmaları çıkış stratejileri olarak</p>	<p>amacı olan bir yatırımcı olarak sunan işletme, bu durumda yatırımlarının yanısıra geliştirme, üretim ve pazarlama faaliyetlerinden de getiri elde edeceğinden yatırım işletmesinin tanımıyla uyumlu olmayan bir amaca sahip olacaktır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85C Yatırım işletmesi, kendi faaliyetleri içerisinde önemli yer tutmasına rağmen, doğrudan veya bir bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırımcılarının yanı sıra üçüncü taraflara da yatırımla ilgili hizmetleri sağlayabilir (örneğin; yatırım danışmanlığı hizmetleri, yatırım yönetimi, yatırım destek hizmetleri ve idari hizmetler).</p> <p>B85D Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen yatırım getirisini (sermaye kazancı veya yatırım geliri) en üst seviyeye çıkarmak amacıyla gerçekleştirilmesi ve ayrı bir önemli işletme faaliyetini veya işletmeye ayrı bir önemli gelir kaynağını oluşturmaması durumunda, yatırım işletmesi doğrudan veya bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırımla ilgili aşağıdaki faaliyetlerde de bulunabilir;</p> <p>(a) Yatırım yapılan işletmeye yönetim hizmetleri ile stratejik danışmanlık sağlamak ve</p> <p>(b) Yatırım yapılan işletmeye kredi, sermaye taahhüdü veya teminat gibi finansal destek sağlamak.</p> <p>B85E Yatırım işletmesi, kendisine veya diğer taraflara B85C-B85D paragraflarında belirtilen yatırımlarla ilgili hizmetler veya faaliyetler sunan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda, bu bağlı ortaklığı 32 nci paragraf uyarınca konsolide eder.</p>
--	---	--

	<p>dikkate alınmaz.</p> <p>B85G Çıkış stratejileri yatırımın türüne göre değişebilir. Halka arz, özel arz, bir işin ticari satışı, yatırım yapılan işletmelerdeki ortaklık paylarının (yatırımcılara) dağıtımı ve varlıkların satışı (yatırım yapılan işletmenin tasfiyesini müteakip varlıklarının satışı dahil olmak üzere) girişim sermayesi menkul kıymetlerine (yatırım sermaye fonlarına) yapılan yatırımlara ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasındadır. Yatırımın özel bir arz yoluyla veya halka açık bir piyasada satışı ise özkaynağa dayalı araçlara yapılan yatırımlardan halka açık bir piyasada işlem görenlere ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasında yer alır. Gayrimenkulün uzmanlaşmış araçlar veya açık bir piyasa vasıtasıyla satışı, gayrimenkul yatırımlarına ilişkin bir çıkış stratejisi örneğidir.</p> <p>B85H Bir yatırım işletmesinin yasal, düzenleyici, vergisel veya benzer ticari nedenlerle bağlantılı olduğu diğer bir yatırım işletmesinde yatırımı bulunabilir. Bu durumda, yatırım yapılan işletme konumundaki yatırım işletmesinin yatırımlarına ilişkin olarak uygun çıkış stratejileri bulunması koşuluyla, yatırımcı konumundaki yatırım işletmesinin bu tür yatırımına ilişkin çıkış stratejisinin bulunması gerekli değildir.</p> <p>Yatırımlardan elde edilen kazançlar</p> <p>B85I İşletmenin veya işletmenin dahil olduğu grubun (başka bir ifadeyle, yatırım işletmesinin nihai ana ortaklığı tarafından kontrol edilen grubun) başka bir üyesinin, bu işletmenin yatırımlarından yatırım yapılan işletmeyle ilişkili olmayan diğer tarafların ulaşamayacağı başka faydalar elde etmesi veya elde etme amacına sahip olması durumunda, söz konusu işletme yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmamaktadır. Bu tür faydalar</p>	<p>Çıkış stratejileri</p> <p>B85F Yatırım planları da işletmenin iş amacına ilişkin kanıt sağlar. Yatırımlarını belirsiz süre için elde tutmayı planlamayı bunları sınırlı bir süre için elde tutması yatırım işletmesini diğer işletmelerden ayıran bir özelliğidir. Özkaynak yatırımları ile finansal olmayan varlık yatırımların elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olduğundan, yatırım işletmesinin bu yatırımların tamamından (veya tamamına yakınından) ortaya çıkan sermaye kazancını nasıl realize etmeyi planladığını belgeleyen bir çıkış stratejisi bulunur. Yatırım işletmesinin ayrıca sürekli borçlanma araçları gibi elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olan borçlanma araçlarına ilişkin çıkış stratejisi de bulunur. İşletmenin her bir yatırım için özel bir çıkış stratejisini belgelemesi gerekli olmamakla birlikte farklı yatırım türleri veya portföyleri itibarıyla yatırımlardan çıkmak için gerçekçi bir zaman dilimini de içeren farklı muhtemel stratejiler belirlemesi gerekir. Bu değerlendirme açısından yalnızca yükümlülüklerin yerine getirilmediği sözleşmenin ihlali gibi durumlarda devreye girecek çıkış mekanizmaları çıkış stratejileri olarak dikkate alınmaz.</p> <p>B85G Çıkış stratejileri yatırımın türüne göre değişebilir. Halka arz, özel arz, bir işin ticari satışı, yatırım yapılan işletmelerdeki ortaklık paylarının (yatırımcılara) dağıtımı ve varlıkların satışı (yatırım yapılan işletmenin tasfiyesini müteakip varlıklarının satışı dahil olmak üzere) girişim sermayesi menkul kıymetlerine (yatırım sermaye fonlarına) yapılan yatırımlara ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasındadır.</p>
--	--	--

arasında aşağıdakiler yer alır:

(a) Yatırım yapılan işletmenin iş süreçlerinin, varlıklarının veya teknolojisinin elde edilmesi, kullanılması, takas edilmesi veya bunlardan faydalanılması. Bu durum işletmenin veya diğer bir grup üyesinin herhangi bir yatırım yapılan işletmenin varlığını, teknolojisini, ürün veya hizmetlerinin elde edilmesi bakımından çok fazla veya özel haklara sahip olmasını içerir. Örneğin varlığın geliştirilmesinin başarılı kabul edilmesi durumunda, bu varlığın yatırım yapılan işletmeden satın alınması opsiyonunun elde tutulması,

(b) Ürünlerin veya hizmetlerin sunulması, geliştirilmesi, üretilmesi veya pazarlanması amacıyla işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki müşterek anlaşmalar (TFRS 11'de tanımlandığı şekliyle) veya diğer anlaşmalar,

(c) Yatırım yapılan işletme tarafından işletmenin veya diğer bir grup üyesinin borçlanma anlaşmalarına teminat göstermek amacıyla sağlanan finansal teminatlar veya varlıklar (ancak yatırım işletmesi yatırım yapılan işletmedeki yatırımını borçlanmaları için teminat olarak gösterebilir),

(d) İşletmenin yatırım yaptığı işletmedeki bir ortaklık payını söz konusu işletmeden veya diğer bir grup üyesinden satın alma hakkı veren ilişkili tarafının elinde bulunan opsiyon,

(e) B85J paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki;

(i) İşletmenin, diğer grup üyelerinin veya yatırım yapılan işletmenin ilişkili tarafı olmayan işletmeler için mümkün olmayan işlemler,

(ii) Gerçeğe uygun değerinden

Yatırımın özel bir arz yoluyla veya halka açık bir piyasada satışı ise özkaynağa dayalı araçlara yapılan yatırımlardan halka açık bir piyasada işlem görenlere ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasında yer alır. Gayrimenkulün uzmanlaşmış araçlar veya açık bir piyasa vasıtasıyla satışı, gayrimenkul yatırımlarına ilişkin bir çıkış stratejisi örneğidir.

B85H Bir yatırım işletmesinin yasal, düzenleyici, vergisel veya benzer ticari nedenlerle bağlantılı olduğu diğer bir yatırım işletmesinde yatırımı bulunabilir. Bu durumda, yatırım yapılan işletme konumundaki yatırım işletmesinin yatırımlarına ilişkin olarak uygun çıkış stratejileri bulunması koşuluyla, yatırımcı konumundaki yatırım işletmesinin bu tür yatırıma ilişkin çıkış stratejisinin bulunması gerekli değildir.

Yatırımlardan elde edilen kazançlar

B85I İşletmenin veya işletmenin dahil olduğu grubun (başka bir ifadeyle, yatırım işletmesinin nihai ana ortaklığı tarafından kontrol edilen grubun) başka bir üyesinin, bu işletmenin yatırımlarından yatırım yapılan işletmeyle ilişkili olmayan diğer tarafların ulaşamayacağı başka faydalar elde etmesi veya elde etme amacına sahip olması durumunda, söz konusu işletme yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmamaktadır. Bu tür faydalar arasında aşağıdakiler yer alır:

(a) Yatırım yapılan işletmenin iş süreçlerinin, varlıklarının veya teknolojisinin elde edilmesi, kullanılması, takas edilmesi veya bunlardan faydalanılması. Bu durum işletmenin veya diğer bir grup

	<p>gerçekleşmeyen işlemler veya</p> <p>(iii) İşletmenin veya yatırım yapılan işletmenin iş faaliyetlerinin, diğer grup işletmelerinin iş faaliyetleri de dahil olmak üzere, önemli bir bölümünü yansıtan işlemler.</p> <p>B85J Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen sermaye kazancını ve yatırım gelirini artıran sinerjiden yararlanmak amacıyla, yatırım işletmesi aynı sektörde, pazarda veya coğrafi bölgede birden fazla işletmeye yatırım yapma stratejisine sahip olabilir. B85I(e) paragrafına bağlı olmaksızın, yatırım yapılan bu işletmelerin sırf birbirleri ile ticaret yapıyor olmaları işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez.</p> <p>Gerçeğe uygun değer ölçümü</p> <p>B85K Yatırım işletmesinin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçmesi ve değerlemesi, gerçeğe uygun değer kullanımını bağlı ortaklıkların konsolide edildiği ya da iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylar için özkaynak yönteminin kullanıldığı duruma göre ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığından, yatırım işletmesi tanımının önemli bir unsurudur. Yatırım işletmesi söz konusu tanımın bu unsurunu karşıladığını göstermek için;</p> <p>(a) TFRS'lerin, gerçeğe uygun değer kullanımını zorunlu tuttuğu veya kullanımına izin verdiği her durumda, finansal tablolarında yatırımlarının tamamını (veya tamamına yakınınını) gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ve yatırımcılara gerçeğe uygun değere ilişkin bilgiyi sağlar.</p> <p>(b) Yatırım kararlarının alınmasında ve işletmenin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınınını) performansının</p>	<p>üyesinin herhangi bir yatırım yapılan işletmenin varlığını, teknolojisini, ürün veya hizmetlerinin elde edilmesi bakımından çok fazla veya özel haklara sahip olmasını içerir. Örneğin varlığın geliştirilmesinin başarılı kabul edilmesi durumunda, bu varlığın yatırım yapılan işletmeden satın alınması opsiyonunun elde tutulması,</p> <p>(b) Ürünlerin veya hizmetlerin sunulması, geliştirilmesi, üretilmesi veya pazarlanması amacıyla işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki müşterek anlaşmalar (TFRS 11'de tanımlandığı şekliyle) veya diğer anlaşmalar,</p> <p>(c) Yatırım yapılan işletme tarafından işletmenin veya diğer bir grup üyesinin borçlanma anlaşmalarına teminat göstermek amacıyla sağlanan finansal teminatlar veya varlıklar (ancak yatırım işletmesi yatırım yapılan işletmedeki yatırımları borçlanmaları için teminat olarak gösterebilir),</p> <p>(d) İşletmenin yatırım yaptığı işletmedeki bir ortaklık payını söz konusu işletmeden veya diğer bir grup üyesinden satın alma hakkı veren ilişkili tarafının elinde bulunan opsiyon,</p> <p>(e) B85J paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki;</p> <p>(i) İşletmenin, diğer grup üyelerinin veya yatırım yapılan işletmenin ilişkili tarafı olmayan işletmeler için mümkün olmayan işlemler,</p> <p>(ii) Gerçeğe uygun değerinden</p>
--	--	--

	<p>değerlendirilmesinde öncelikli ölçüm olarak gerçeğe uygun değeri kullanan kilit yönetici personeline (TMS 24'te tanımlandığı üzere) gerçeğe uygun değere ilişkin bilgiyi işletme içinde raporlar.</p> <p>B85L B85K(a) paragrafında belirtilen hükmü yerine getirmek üzere yatırım işletmesi;</p> <p>(a) Yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yer verilen gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi seçecek,</p> <p>(b) İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımları için TMS 28'deki özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin muafiyeti seçecek ve</p> <p>(c) TFRS 9'da yer verilen hükümleri kullanarak finansal varlıklarını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçecektir.</p> <p>B85M Yatırım işletmesi, genel müdürlük binası ve ilgili donanımı gibi yatırım niteliğinde olmayan bazı varlıklar ile finansal borçlara da sahip olabilir. 27(c) paragrafındaki yatırım işletmesi tanımının gerçeğe uygun değer ölçümü unsuru, yatırım işletmesinin yatırımları için geçerlidir. Buna göre, yatırım işletmesinin borçlarını ve yatırım amaçlı olmayan varlıklarını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmesi gerekli değildir.</p> <p>Yatırım işletmesinin belirgin özellikleri</p> <p>B85N İşletme, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığını belirlerken, bir yatırım işletmesinin belirgin özelliklerini (bakınız: 28 inci paragraf) taşıyıp taşımadığını dikkate alır. Söz konusu belirgin özelliklerden birinin veya daha fazlasının bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemekle birlikte işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesinde ilave değerlendirme yapılmasının gerekli</p>	<p>gerçekleşmeyen işlemler veya</p> <p>(iii) İşletmenin veya yatırım yapılan işletmenin iş faaliyetlerinin, diğer grup işletmelerinin iş faaliyetleri de dahil olmak üzere, önemli bir bölümünü yansıtan işlemler.</p> <p>B85J Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen sermaye kazancını ve yatırım gelirini artıran sinerjiden yararlanmak amacıyla, yatırım işletmesi aynı sektörde, pazarda veya coğrafi bölgede birden fazla işletmeye yatırım yapma stratejisine sahip olabilir. B85I(e) paragrafına bağlı olmaksızın, yatırım yapılan bu işletmelerin sırf birbirleri ile ticaret yapıyor olmaları işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez.</p> <p>Gerçeğe uygun değer ölçümü</p> <p>B85K Yatırım işletmesinin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esasından ölçmesi ve değerlemesi, gerçeğe uygun değer kullanımına bağlı ortaklıkların konsolide edildiği ya da iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylar için özkaynak yönteminin kullanıldığı duruma göre ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığından, yatırım işletmesi tanımının önemli bir unsurudur. Yatırım işletmesi söz konusu tanımın bu unsurunu karşıladığını göstermek için;</p> <p>(a) TFRS'lerin, gerçeğe uygun değer kullanımını zorunlu tuttuğu veya kullanımına izin verdiği her durumda, finansal tablolarında yatırımlarının tamamını (veya tamamına yakınının) gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ve yatırımcılara gerçeğe uygun</p>
--	--	---

	<p>olduğunu gösterir.</p> <p>Birden fazla yatırım</p> <p>B85O Yatırım işletmesi, riskini dağıtmak ve getirilerini en üst seviyeye çıkarmak için genellikle birden çok yatırımı birden elinde tutar. İşletme, yatırım portföyünü doğrudan veya birden çok yatırımı elinde tutan diğer bir yatırım işletmesinde tek bir yatırım şeklinde dolaylı olarak elinde tutabilir.</p> <p>B85P İşletmenin tek bir yatırımı elinde tuttuğu zamanlar olabilir. Ancak işletmenin tek bir yatırımının bulunması, yatırım işletmesi tanımını karşılamasını engellemez. Örneğin, yatırım işletmesinin;</p> <p>(a) Kuruluş döneminde olması ve uygun yatırımları henüz belirlememesi nedeniyle birden çok yatırımı elde etmek için yatırım planını henüz yapmadığı,</p> <p>(b) Elden çıkardığı yatırımların yerine henüz başka yatırımlar yapmadığı,</p> <p>(c) Bireysel yatırımcılar tarafından elde edilemeyen tek bir yatırıma (örneğin, gerekli en düşük yatırım tutarının bireysel bir yatırımcı için çok yüksek olması) yatırım yapmak amacıyla yatırımcıların fonlarını bir araya getirmek için kurulduğu veya</p> <p>(d) Tasfiye sürecinde olduğu</p> <p>durumlarda yalnızca tek bir yatırımı elinde tutabilir.</p> <p>Birden fazla yatırımcı</p> <p>B85Q Genellikle yatırım işletmesinin, bireysel olarak erişemeyebilecekleri yatırım fırsatlarına ve yatırım yönetimi hizmetlerine ulaşmak için fonlarını bir araya getiren birçok yatırımcısı bulunur. Birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları</p>	<p>değere ilişkin bilgiyi sağlar.</p> <p>(b) Yatırım kararlarının alınmasında ve işletmenin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansının değerlendirilmesinde öncelikli ölçüm olarak gerçeğe uygun değeri kullanan kilit yönetici personeline (TMS 24'te tanımlandığı üzere) gerçeğe uygun değere ilişkin bilgiyi işletme içinde raporlar.</p> <p>B85L B85K(a) paragrafında belirtilen hükmü yerine getirmek üzere yatırım işletmesi;</p> <p>(a) Yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yer verilen gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi seçecek,</p> <p>(b) İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımları için TMS 28'deki özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin muafiyeti seçecek ve</p> <p>(c) TFRS 9'da yer verilen hükümleri kullanarak finansal varlıklarını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçecektir.</p> <p>B85M Yatırım işletmesi, genel müdürlük binası ve ilgili donanımı gibi yatırım niteliğinde olmayan bazı varlıklar ile finansal borçlara da sahip olabilir. 27(c) paragrafındaki yatırım işletmesi tanımının gerçeğe uygun değer ölçümü unsuru, yatırım işletmesinin yatırımları için geçerlidir. Buna göre, yatırım işletmesinin borçlarını ve yatırım amaçlı olmayan varlıklarını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmesi gerekli değildir.</p>
--	---	---

	<p>elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85R Diğer taraftan, yatırım işletmesi geniş bir yatırımcı grubunun çıkarlarını temsil eden veya katkı sağlayan tek bir yatırımcı için veya bu yatırımcı tarafından kurulabilir (örneğin, emeklilik fonu veya devlet yatırım fonu).</p> <p>B85S İşletmenin geçici olarak tek bir yatırımcıya sahip olduğu zamanlar olabilir. Örneğin, yatırım işletmesinin;</p> <p>(a) Henüz tamamlanmayan ve aktif olarak uygun yatırımcıları belirlediği ilk halka arz sürecinde olduğu,</p> <p>(b) İtfa edilmiş ortaklık paylarının yerine uygun yatırımcıları henüz belirlemediği veya</p> <p>(c) Tasfiye sürecinde olduğu</p> <p>durumlarda tek bir yatırımcısı bulunabilir.</p> <p>İlişkili olmayan yatırımcılar</p> <p>B85T Genellikle, yatırım işletmesinin kendisinin veya içerisinde yer aldığı grubun diğer üyelerinin ilişkili tarafı olmayan (TMS 24'te tanımlandığı üzere) birçok yatırımcısı vardır. İlişkili olmayan birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85U Bununla birlikte, bir işletmenin yatırımcıları işletme ile ilişkili olsalar dahi bu işletme yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir. Örneğin, yatırım işletmesi çalışanlarından oluşan bir grup için veya ilişkili taraf olan diğer yatırımcısı (yatırımcıları) için işletmenin esas yatırım fonu tarafından yatırımları tam olarak yansıtan ayrı bir "paralel" fon kurulabilir. Söz konusu "paralel" fonun tüm yatırımcıları</p>	<p>Yatırım işletmesinin belirgin özellikleri</p> <p>B85N İşletme, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığını belirlerken, bir yatırım işletmesinin belirgin özelliklerini (bakınız: 28 inci paragraf) taşıyıp taşımadığını dikkate alır. Söz konusu belirgin özelliklerden birinin veya daha fazlasının bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemekle birlikte işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesinde ilave değerlendirme yapılmasının gerekli olduğunu gösterir.</p> <p>Birden fazla yatırım</p> <p>B85O Yatırım işletmesi, riskini dağıtmak ve getirilerini en üst seviyeye çıkarmak için genellikle birden çok yatırımı birden elinde tutar. İşletme, yatırım portföyünü doğrudan veya birden çok yatırımı elinde tutan diğer bir yatırım işletmesinde tek bir yatırım şeklinde dolaylı olarak elinde tutabilir.</p> <p>B85P İşletmenin tek bir yatırımı elinde tuttuğu zamanlar olabilir. Ancak işletmenin tek bir yatırımının bulunması, yatırım işletmesi tanımını karşılamasını engellemez. Örneğin, yatırım işletmesinin;</p> <p>(a) Kuruluş döneminde olması ve uygun yatırımları henüz belirlememesi nedeniyle birden çok yatırımı elde etmek için yatırım planını henüz yapmadığı,</p> <p>(b) Elden çıkardığı yatırımların yerine henüz başka yatırımlar yapmadığı,</p>
--	--	--

	<p>ilişkili taraf olsa dahi bu fon yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.</p> <p>Ortaklık payları</p> <p>B85V Yatırım işletmesi, zorunlu olmamakla birlikte, genellikle ayrı bir tüzel kişiliktir. Ortaklık payları, genellikle yatırım işletmesinin net varlıklarının nispi bir payını yansıtan özkaynak veya benzer paylar (katılım payları) şeklindedir. Bununla birlikte, yatırımcı sınıflarından bazılarının yalnızca belirli bir yatırımda veya yatırım gruplarında hakka sahip olduğu ya da net varlıklarda farklı oranlarda pay sahibi olduğu farklı yatırımcı sınıflarının bulunması, işletmenin yatırım işletmesi olmasını engellemez.</p> <p>B85W Ayrıca, diğer TFRS'ler uyarınca, özkaynak tanımını karşılamayan borç şeklinde önemli ortaklık paylarına sahip olan işletme, borç sahiplerinin işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan değişken getirilere maruz kalması koşuluyla, yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.”</p>	<p>(c) Bireysel yatırımcılar tarafından elde edilemeyen tek bir yatırıma (örneğin, gerekli en düşük yatırım tutarının bireysel bir yatırımcı için çok yüksek olması) yatırım yapmak amacıyla yatırımcıların fonlarını bir araya getirmek için kurulduğu veya</p> <p>(d) Tasfiye sürecinde olduğu</p> <p>durumlarda yalnızca tek bir yatırımı elinde tutabilir.</p> <p>Birden fazla yatırımcı</p> <p>B85Q Genellikle yatırım işletmesinin, bireysel olarak erişemeyebilecekleri yatırım fırsatlarına ve yatırım yönetimi hizmetlerine ulaşmak için fonlarını bir araya getiren birçok yatırımcısı bulunur. Birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85R Diğer taraftan, yatırım işletmesi geniş bir yatırımcı grubunun çıkarlarını temsil eden veya katkı sağlayan tek bir yatırımcı için veya bu yatırımcı tarafından kurulabilir (örneğin, emeklilik fonu veya devlet yatırım fonu).</p> <p>B85S İşletmenin geçici olarak tek bir yatırımcıya sahip olduğu zamanlar olabilir. Örneğin, yatırım işletmesinin;</p> <p>(a) Henüz tamamlanmayan ve aktif olarak uygun yatırımcıları belirlediği ilk halka arz sürecinde olduğu,</p> <p>(b) İtfa edilmiş ortaklık paylarının yerine uygun yatırımcıları henüz</p>
--	--	--



		<p>belirlemediği veya</p> <p>(c) Tasfiye sürecinde olduğu</p> <p>durumlarda tek bir yatırımcısı bulunabilir.</p> <p>İlişkili olmayan yatırımcılar</p> <p>B85T Genellikle, yatırım işletmesinin kendisinin veya içerisinde yer aldığı grubun diğer üyelerinin ilişkili tarafı olmayan (TMS 24'te tanımlandığı üzere) birçok yatırımcısı vardır. İlişkili olmayan birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).</p> <p>B85U Bununla birlikte, bir işletmenin yatırımcıları işletme ile ilişkili olsalar dahi bu işletme yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir. Örneğin, yatırım işletmesi çalışanlarından oluşan bir grup için veya ilişkili taraf olan diğer yatırımcısı (yatırımcıları) için işletmenin esas yatırım fonu tarafından yatırımları tam olarak yansıtan ayrı bir "paralel" fon kurulabilir. Söz konusu "paralel" fonun tüm yatırımcıları ilişkili taraf olsa dahi bu fon yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.</p> <p>Ortaklık payları</p> <p>B85V Yatırım işletmesi, zorunlu olmamakla birlikte, genellikle ayrı bir tüzel kişiliktir. Ortaklık payları, genellikle yatırım işletmesinin net varlıklarının nispi bir payını yansıtan özkaynak veya benzer paylar (katılım payları) şeklindedir. Bununla birlikte, yatırımcı sınıflarından bazılarının yalnızca belirli bir yatırımda veya yatırım gruplarında hakka sahip</p>
--	--	---





		<p>olduğu ya da net varlıklarda farklı oranlarda pay sahibi olduğu farklı yatırımcı sınıflarının bulunması, işletmenin yatırım işletmesi olmasını engellemez.</p> <p>B85W Ayrıca, diğer TFRS'ler uyarınca, özkaynak tanımını karşılamayan borç şeklinde önemli ortaklık paylarına sahip olan işletme, borç sahiplerinin işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan değişken getirilere maruz kalması koşuluyla, yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.</p>
<p>B99 Ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarları, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elden çıkarması halinde gerekli olacak uygulama ile aynı esas çerçevesinde muhasebeleştirir. Bu nedenle, daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir kazanç veya kayıp, ilgili varlık ya da borçların elden çıkarılması durumunda kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaksa, ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde de söz konusu kazanç veya kaybı özkaynaktan kâr veya zarara aktararak yeniden sınıflandırır (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak). Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir yeniden değerlendirme olumlu farkı, ilgili varlığın elden çıkarılması durumunda doğrudan kârlara</p>	<p>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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(f) B99 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ve B100-B101 paragrafları eklenmiştir.</p> <p>“Yatırım işletmesinin niteliğindeki bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi</p> <p>B100 İşletme, yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, önceden 31 inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçtüğü bağlı ortaklığına TFRS 3’ü uygular. Niteliğinin değişme tarihi edinim tarihi olarak varsayılır. Bağlı ortaklığın varsayılan edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin, varsayılan edinimden doğan şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının ölçümünde transfer edilen bedeli yansıttığı kabul edilir.</p> <p>B101 Bir yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, işletme 32 nci paragraf uyarınca konsolide etmeye devam edeceği bağlı ortaklıkları dışındaki bağlı ortaklıklarını</p>	<p>B99 Ana ortaklığın, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağlı ortaklığa ilişkin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş tüm tutarları, ana ortaklığın ilgili varlıkları ve borçları doğrudan elden çıkarması halinde gerekli olacak uygulama ile aynı esas çerçevesinde muhasebeleştirir. Bu nedenle, daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir kazanç veya kayıp, ilgili varlık ya da borçların elden çıkarılması durumunda kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaksa, ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde de söz konusu kazanç veya kaybı özkaynaktan kâr veya zarara aktararak yeniden sınıflandırır (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak). Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş bir yeniden değerlendirme olumlu farkı, ilgili varlığın elden çıkarılması durumunda doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılacaksa, ana ortaklık bağlı</p>





<p>aktarılabaksa, ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolü kaybettiğinde de söz konusu yeniden değerlendirme olumlu farkı doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p>	<p>konsolide etmeye niteliğinin değiştiği tarihte son verir. Yatırım işletmesi, bağı ortaklıkları üzerindeki kontrolünü bu tarihte kaybetmiş gibi, konsolide etmeyi sonlandırdığı bağı ortaklıklarına 25 ve 26 ncı paragraf hükümlerini uygular.”</p>	<p>ortaklık üzerindeki kontrolü kaybettiğinde de söz konusu yeniden değerlendirme olumlu farkı doğrudan dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p> <p>Yatırım işletmesinin niteliğindeki bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi</p> <p>B100 İşletme, yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, önceden 31 inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçtüğü bağı ortaklığına TFRS 3'ü uygular. Niteliğinin değişme tarihi edinim tarihi olarak varsayılır. Bağı ortaklığın varsayılan edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin, varsayılan edinimden doğan şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının ölçümünde transfer edilen bedeli yansıttığı kabul edilir.</p> <p>B101 Bir yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, işletme 32 ncı paragraf uyarınca konsolide etmeye devam edeceği bağı ortaklıkları dışındaki bağı ortaklıklarını konsolide etmeye niteliğinin değiştiği tarihte son verir. Yatırım işletmesi, bağı ortaklıkları üzerindeki kontrolünü bu tarihte kaybetmiş gibi, konsolide etmeyi sonlandırdığı bağı ortaklıklarına 25 ve 26 ncı paragraf hükümlerini uygular.</p>
<p>Ek C Yürürlük tarihi ve geçiş Bu ek, bu TFRS'in ayrılmaz bir parçası olup, bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir. Yürürlük tarihi C1 Bu TFRS, 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap</p>	<p>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 ekinde yer alan "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardının; (g) C1A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1B paragrafı eklenmiştir.</p>	<p>Ek C Yürürlük tarihi ve geçiş Bu ek, bu TFRS'in ayrılmaz bir parçası olup, bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir. Yürürlük tarihi C1 Bu TFRS, 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap uygulamaya izin verilmektedir. Erken</p>



<p>dönemlerinde uygulanmalıdır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulanması halinde bu durum dipnotlarda açıklanmalı ve aynı dönemlere ilişkin olarak TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar (2011’de değiştirilen şekli) ve TMS 28 (2011’de değiştirilen şekli) de uygulanmalıdır.</p> <p>C1A Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle C2-C6 paragrafları değiştirilmiş ve C2A-C2B, C4A-C4C, C5A ile C6A-C6B paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 10’un erken uygulanması durumunda, bu değişiklikler de erken uygulanmalıdır.</p>	<p>“C1B Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2, 4, C2A, C6A paragrafları ile Ek A değiştirilmiş ve 27-33, B85A-B85W, B100-B101 ve C3A-C3F paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>uygulanması halinde bu durum dipnotlarda açıklanmalı ve aynı dönemlere ilişkin olarak TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar (2011’de değiştirilen şekli) ve TMS 28 (2011’de değiştirilen şekli) de uygulanmalıdır.</p> <p>C1A Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle C2-C6 paragrafları değiştirilmiş ve C2A-C2B, C4A-C4C, C5A ile C6A-C6B paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 10’un erken uygulanması durumunda, bu değişiklikler de erken uygulanmalıdır.</p> <p>C1B Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2, 4, C2A, C6A paragrafları ile Ek A değiştirilmiş ve 27-33, B85A-B85W, B100-B101 ve C3A-C3F paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>Geçiş C2. C2A-C6 paragraflarında belirtilenler hariç olmak üzere, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde</p>	<p>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 ekinde yer</p>	<p>Geçiş C2. C2A-C6 paragraflarında belirtilenler hariç olmak üzere, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve</p>

<p>Değişiklikler ve Hatalar uyarınca, bu TFRS geriye dönük olarak uygulanır.</p> <p>C2A TMS 8'in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, bu TFRS'yi 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.</p>	<p>alan "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(ğ) C2A paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"C2A TMS 8'in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, bu TFRS'yi ilk kez uyguladığında ve daha sonra bu TFRS'ye ilişkin Yatırım İşletmeleri 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."</p>	<p>Hatalar uyarınca, bu TFRS geriye dönük olarak uygulanır.</p> <p>C2A TMS 8'in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, bu TFRS'yi ilk kez uyguladığında ve daha sonra bu TFRS'ye ilişkin Yatırım İşletmeleri 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.</p>
<p>C3 İlk uygulama tarihinde,</p> <p>(a) TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar ve TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler uyarınca konsolide edilecek ve bu TFRS uyarınca da konsolide edilmeye devam edilen işletmelerle ya da</p> <p>(b) TMS 27 ve TMS Yorum 12 uyarınca konsolide edilmeyecek olan ve bu TFRS uyarınca da konsolide edilmeyen işletmelerle ilişkisi bulunan işletmelerin, bu yatırımları için daha önceden yaptıkları muhasebeleştirmelerde düzeltme yapmalarına gerek yoktur.</p>	<p>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 ekinde yer alan "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(h) C3 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C3A-C3F paragrafları eklenmiştir.</p> <p>"C3A İşletme ilk uygulama tarihinde, bu tarihte mevcut olan durum ve koşulları esas alarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir. İşletme ilk uygulama tarihinde yatırım işletmesi olduğuna karar verdiği takdirde, C5-C5A paragrafları yerine C3B-C3F paragraflarında yer alan hükümleri uygular.</p> <p>C3B 32 nci paragraf uyarınca konsolide edilen bağlı ortaklıklar hariç olmak üzere (bu bağlı ortaklıklara C3 ve C6 paragraflarından ya da C4-C4C paragraflarından uygun olanı uygulanır), bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi, işletme her</p>	<p>C3 İlk uygulama tarihinde,</p> <p>(a) TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar ve TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler uyarınca konsolide edilecek ve bu TFRS uyarınca da konsolide edilmeye devam edilen işletmelerle ya da</p> <p>(b) TMS 27 ve TMS Yorum 12 uyarınca konsolide edilmeyecek olan ve bu TFRS uyarınca da konsolide edilmeyen işletmelerle ilişkisi bulunan işletmelerin, bu yatırımları için daha önceden yaptıkları muhasebeleştirmelerde düzeltme yapmalarına gerek yoktur.</p> <p>C3A İşletme ilk uygulama tarihinde, bu tarihte mevcut olan durum ve koşulları esas alarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir. İşletme ilk uygulama tarihinde yatırım işletmesi olduğuna karar verdiği takdirde, C5-C5A paragrafları yerine C3B-C3F paragraflarında yer</p>



	<p>bir bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi,</p> <p>(a) Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Bağlı ortaklığındaki yatırımının gerçeğe uygun değeri arasındaki farkla ilgili olarak ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap dönemini ve hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynak tutarını geriye dönük olarak düzeltir.</p> <p>Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p> <p>C3C TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.</p> <p>C3D Bağlı ortaklıktaki yatırımın C3B-C3C paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8'de tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, C3B-C3C paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem ise, özkaynaktaki düzeltme cari dönemin başında yapılır.</p> <p>C3E Bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten</p>	<p>alan hükümleri uygular.</p> <p>C3B 32 nci paragraf uyarınca konsolide edilen bağlı ortaklıklar hariç olmak üzere (bu bağlı ortaklıklara C3 ve C6 paragraflarından ya da C4-C4C paragraflarından uygun olanı uygulanır), bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi, işletme her bir bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi,</p> <p>(a) Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Bağlı ortaklığındaki yatırımının gerçeğe uygun değeri arasındaki farkla ilgili olarak ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap dönemini ve hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynak tutarını geriye dönük olarak düzeltir.</p> <p>Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p> <p>C3C TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.</p> <p>C3D Bağlı ortaklıktaki yatırımın C3B-C3C paragraflarına göre ölçümünün</p>
--	---	--



	<p>önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.</p> <p>C3F İşletmenin Yatırım İşletmeleri değişikliklerini TFRS 10'u ilk kez uyguladığı dönemden sonraki bir dönemde uygulaması durumunda, C3A-C3E paragraflarında "ilk uygulama tarihi"ne yapılan atıflar, "Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliklerinin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başı" olarak dikkate alınır."</p> <p>(ı) C6A paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"C6A C3B-C5A paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine ("hemen önceki hesap dönemi") yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, C3B-C5A paragraflarında "hemen önceki hesap dönemi"ne yapılan tüm atıflar, "sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem" olarak dikkate alınır."</p>	<p>uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8'de tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, C3B-C3C paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem ise, özkaynaktaki düzeltme cari dönemin başında yapılır.</p> <p>C3E Bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.</p> <p>C3F İşletmenin Yatırım İşletmeleri değişikliklerini TFRS 10'u ilk kez uyguladığı dönemden sonraki bir dönemde uygulaması durumunda, C3A-C3E paragraflarında "ilk uygulama tarihi"ne yapılan atıflar, "Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliklerinin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başı" olarak dikkate alınır."</p> <p>(ı) C6A paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"C6A C3B-C5A paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine ("hemen önceki hesap dönemi") yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki</p>
--	--	---



		<p>dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, C3B-C5A paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır.</p>
<p>3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı</p>
<p>39S. Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D31 paragrafı değiştirilmiştir. İşletme, söz konusu değişikliği TFRS 11’i (2013’te değişen şekliyle) uyguladığında uygular</p>	<p>MADDE 2 – 3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;</p> <p>(a) 39S paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 39T paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“39T. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D16 ve D17 paragrafları ile Ek C değiştirilmiş ve başlık ile E6-E7 paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken</p>	<p>39S. Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D31 paragrafı değiştirilmiştir. İşletme, söz konusu değişikliği TFRS 11’i (2013’te değişen şekliyle) uyguladığında uygular.</p> <p>39T. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D16 ve D17 paragrafları ile Ek C değiştirilmiş ve başlık ile E6-E7 paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken</p>



	<p>uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>Ek C İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS'lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilmiş bulunan işletme birleşmeleri için geçerlidir.</p>	<p>MADDE 2 – 3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;</p> <p>(b) C kinin giriş cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS'lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için geçerlidir. Bu Ek, yalnızca TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamına giren işletme birleşmeleri için uygulanır.”</p>	<p>Ek C İşletme birleşmelerine ilişkin muafiyetler Bu Ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS'lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için geçerlidir. Bu Ek, yalnızca TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamına giren işletme birleşmeleri için uygulanır.</p>
<p>D16. Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklıktan daha sonra TFRS'leri uygulamaya başlaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında;</p> <p>(a) Konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal</p>	<p>MADDE 2 – 3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;</p> <p>(c) D16 paragrafının a bendi değiştirilmiş ve D17 paragrafının sonuna gelmek üzere aşağıdaki şekilde cümle eklenmiştir.</p> <p>“D16. (a) Konsolidasyon işlemleri ve ana</p>	<p>D16. Bir bağlı ortaklığın, ana ortaklıktan daha sonra TFRS'leri uygulamaya başlaması durumunda; söz konusu bağlı ortaklık, varlık ve borçlarını kendi finansal tablolarında;</p> <p>(a) Konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal tablolarında yer alacak olan defter değerleri (bu seçim TFRS 10'da</p>

<p>tablolarında yer alacak olan defter değerleri veya</p> <p>...</p>	<p>ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS'lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal tablolarında yer alacak olan defter değerleri (bu seçim TFRS 10'da tanımlanan yatırım işletmelerinin gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıkları için geçerli değildir) veya</p> <p>D17 Bu hükme bağlı olmaksızın, yatırım işletmesi olmayan bir ana ortaklık tarafından, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıklar tarafından konsolidasyona ilişkin olarak uygulanan istisna kullanılmaz."</p>	<p>tanımlanan yatırım işletmelerinin gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıkları için geçerli değildir) veya</p> <p>...</p> <p>D17 Bu hükme bağlı olmaksızın, yatırım işletmesi olmayan bir ana ortaklık tarafından, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıklar tarafından konsolidasyona ilişkin olarak uygulanan istisna kullanılmaz.</p>
<p>E5. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TMS 19'un 173 üncü paragrafının (b) bendinde yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir.</p>	<p>MADDE 2 – 3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)'in ekinde yer alan "TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması" Standardının;</p> <p>(d) E5 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile E6 ve E7 paragrafları eklenmiştir.</p> <p>"Yatırım işletmeleri</p> <p>E6. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir ana ortaklık, TFRS 10'da belirtildiği üzere TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşulları esas alarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir.</p> <p>E7. TFRS'leri ilk kez uygulayan yatırım işletmesinin, ilk TFRS finansal tablolarının 31 Aralık 2014 tarihinde veya öncesinde başlayan yıllık raporlama dönemlerine ilişkin olması durumunda, TFRS 10'da belirtildiği üzere yatırım işletmesi TFRS 10'un C3C-C3D</p>	<p>E5. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TMS 19'un 173 üncü paragrafının (b) bendinde yer alan geçiş hükümlerini uygulayabilir.</p> <p>Yatırım işletmeleri</p> <p>E6. TFRS'leri ilk kez uygulayan bir ana ortaklık, TFRS 10'da belirtildiği üzere TFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşulları esas alarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir.</p> <p>E7. TFRS'leri ilk kez uygulayan yatırım işletmesinin, ilk TFRS finansal tablolarının 31 Aralık 2014 tarihinde veya öncesinde başlayan yıllık raporlama dönemlerine ilişkin olması durumunda, TFRS 10'da belirtildiği üzere yatırım işletmesi TFRS 10'un C3C-C3D paragraflarındaki ve TMS 27'nin 18C-18G paragraflarındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu paragraflarda ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine yapılan atıflar, sunulan en</p>



	<p>paragraflarındaki ve TMS 27'nin 18C-18G paragraflarındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu paragraflarda ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine yapılan atıflar, sunulan en erken yıllık dönem olarak dikkate alınır. Sonuç olarak, bu paragraflarda yer alan atıflar TFRS'lere geçiş tarihi olarak dikkate alınır."</p>	<p>erken yıllık dönem olarak dikkate alınır. Sonuç olarak, bu paragraflarda yer alan atıflar TFRS'lere geçiş tarihi olarak dikkate alınır.</p>
<p>13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)'in Ek'inde yer alan "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı</p>
<p>Kapsam 2 Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz: (a) Ayrı işletmelerin iş ortaklığı oluşturmak üzere bir araya geldikleri işletme birleşmeleri. (b) İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. Bu tür durumlarda edinen işletme, edindiği varlıkları (maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'daki tanımına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uyan varlıklar da dahil olmak üzere) ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Varlık grubunun maliyeti, satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup</p>	<p>MADDE 3 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)'in Ek'inde yer alan "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardının; (a) 2 nci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 2A paragrafı eklenmiştir. "2A. Bu Standardın hükümleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesine uygulanmaz."</p>	<p>Kapsam 2 Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz: (a) Ayrı işletmelerin iş ortaklığı oluşturmak üzere bir araya geldikleri işletme birleşmeleri. (b) İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. Bu tür durumlarda edinen işletme, edindiği varlıkları (maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'daki tanımına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uyan varlıklar da dahil olmak üzere) ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Varlık grubunun maliyeti, satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklara ve borçlara</p>



<p>içerisindeki tanımlanabilir varlıklara ve borçlara dağıtılır. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz.</p> <p>(c) Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi (B1-B4 Paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır).</p>		<p>dağıtılır. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz.</p> <p>(c) Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi (B1-B4 Paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır).</p> <p>2A. Bu Standardın hükümleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımların edinilmesine uygulanmaz.</p>
<p>7 Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin, kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”daki hükümler kullanılır. Bir işletme birleşmesinin gerçekleştiği bununla birlikte TFRS 10 hükümlerinin uygulanması sonucunda birleşen işletmelerin hangisinin edinen işletme olduğunun belirlenemediği bir durumda, B14-B18 paragraflarındaki unsurlar göz önünde bulundurulur.</p>	<p>MADDE 3 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’in Ek’inde yer alan “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardının;</p> <p>(b) 7 nci paragrafın ilk cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“7. Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, TFRS 10’da yer alan hükümler kullanılır.”</p>	<p>7 Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, TFRS 10’da yer alan hükümler kullanılır. Bir işletme birleşmesinin gerçekleştiği bununla birlikte TFRS 10 hükümlerinin uygulanması sonucunda birleşen işletmelerin hangisinin edinen işletme olduğunun belirlenemediği bir durumda, B14-B18 paragraflarındaki unsurlar göz önünde bulundurulur.</p>
<p>64F. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı 20, 29, 33 ve 47 inci paragrafları, Ek A’da yer alan gerçeğe uygun değer tanımını ve B22, B40, B43–B46, B49 ve B64 paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler, TFRS 13 Standardı</p>	<p>MADDE 3 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’in Ek’inde yer alan “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardının;</p> <p>(c) 64F paragrafından sonra gelmek üzere</p>	<p>64F. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı 20, 29, 33 ve 47 inci paragrafları, Ek A’da yer alan gerçeğe uygun değer tanımını ve B22, B40, B43–B46, B49 ve B64 paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler, TFRS 13 Standardı uygulandığında uygulanır.</p>



uygulandığında uygulanır.	şağıda yer alan 64G paragrafı eklenmiştir. “64G. Yatırım işletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 7 nci paragraf değiştirilmiş ve 2A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”	64G. Yatırım işletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 7 nci paragraf değiştirilmiş ve 2A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.
30/1/2007 tarihli ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Açıklamalara ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek’inde yer alan “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardındaki Düzenleme	Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme	Değişiklik Sonrası “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardı
Kapsam 3. Bu Standart, tüm işletmeler tarafından aşağıda sayılan istisnalar haricinde tüm finansal araçlara uygulanır: [Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 7’nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular] (a) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş	MADDE 4 – 30/1/2007 tarihli ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Açıklamalara ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek’inde yer alan “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının; (a) 3 üncü paragrafın (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Söz konusu durumlarda, işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar.”	Kapsam 3. Bu Standart, tüm işletmeler tarafından aşağıda sayılan istisnalar haricinde tüm finansal araçlara uygulanır: [Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 7’nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular] (a) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”



Ortaklıklarındaki Yatırımlar" kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TMS 39'a göre muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS'de yer alan hükümleri uygularlar. Bu Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 7'nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9 veya TMS 39'a göre muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS'lerde yer alan hükümleri uygularlar. Bu

kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9'a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Söz konusu durumlarda, işletmeler bu TFRS'de yer alan hükümleri uygularlar. Bu Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 7'nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9'a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Söz konusu durumlarda, işletmeler bu TFRS'de yer alan hükümleri uygularlar. Bu hallerde işletmeler bu TFRS'lerde yer alan hükümleri uygularlar. Bu Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal



<p>Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.4</p> <p>[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 7'nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9'a göre muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS'de yer alan hükümleri uygularlar. Bu Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.</p>		<p>araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.4</p> <p>[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 7'nin 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9'a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Söz konusu durumlarda, işletmeler bu TFRS'de yer alan hükümleri uygularlar. Bu Standart, TMS 32'de yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki paylarla ilişkilendirilmiş her türlü türev ürüne de uygulanır.</p>
<p>44W. TFRS 9'un ilk uygulama tarihinde, 44S-44U Paragraflarında yer alan</p>	<p>MADDE 4 – 30/1/2007 tarihli ve 26419 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Finansal</p>	<p>44W. TFRS 9'un ilk uygulama tarihinde, 44S-44U Paragraflarında yer alan açıklamaların sunulması</p>



<p>açıklamaların sunulması durumunda, ilk uygulama tarihinde bu açıklamalar ile bu TFRS'nin 25 inci Paragrafındaki açıklamalar, aşağıda anılan bentler arasındaki mutabakata izin vermelidir:</p> <p>(a) TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca sunulan ölçüm sınıfları ve</p> <p>(b) Finansal aracın ilk uygulama tarihindeki sınıfı.</p>	<p>Araçlar: Açıklamalara ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)'in Ek'inde yer alan "TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar" Standardının;</p> <p>(b) 44W paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 44X paragrafı eklenmiştir.</p> <p>"44X. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 3 üncü paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır."</p>	<p>durumunda, ilk uygulama tarihinde bu açıklamalar ile bu TFRS'nin 25 inci Paragrafındaki açıklamalar, aşağıda anılan bentler arasındaki mutabakata izin vermelidir:</p> <p>(a) TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca sunulan ölçüm sınıfları ve</p> <p>(b) Finansal aracın ilk uygulama tarihindeki sınıfı.</p> <p>44X. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 3 üncü paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>18/1/2005 tarihli ve 25704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)'in Ek'inde yer alan "TMS 7 Nakit Akış Tabloları" Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası "TMS 7 Nakit Akış Tabloları" Standardı</p>
<p>40. İşletmeler, bağlı ortaklık ve işletme birimlerinin dönem içindeki alım ve satımlarıyla ilgili olarak, toplam bazda aşağıdaki hususları açıklar:</p> <p>(a) Ödenen ve alınan toplam tutar,</p> <p>(b) Nakit ve nakit benzerinden</p>	<p>MADDE 5 – 18/1/2005 tarihli ve 25704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)'in Ek'inde yer alan "TMS 7 Nakit Akış Tabloları" Standardının;</p> <p>(a) 40 ıncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 40A paragrafı</p>	<p>40. İşletmeler, bağlı ortaklık ve işletme birimlerinin dönem içindeki alım ve satımlarıyla ilgili olarak, toplam bazda aşağıdaki hususları açıklar:</p> <p>(a) Ödenen ve alınan toplam tutar,</p> <p>(b) Nakit ve nakit benzerinden oluşan tutarın miktarı,</p>

<p>oluşan tutarın miktarı, (c) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerlerinin tutarları, (d) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerleri dışındaki her bir ana kategori özetlenmiş olarak, varlık ve borçların tutarı.</p>	<p>eklenmiştir.</p> <p>“40A. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımlar için 40(c) ve 40(d) paragraflarının uygulanması gerekli değildir.”</p>	<p>(c) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerlerinin tutarları, (d) Bağlı ortaklıklardaki veya üzerinde kontrol elde edilen ya da üzerindeki kontrol kaybedilen diğer işletmelerdeki nakit ve nakit benzerleri dışındaki her bir ana kategori özetlenmiş olarak, varlık ve borçların tutarı.</p> <p>40A. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımlar için 40(c) ve 40(d) paragraflarının uygulanması gerekli değildir.</p>
<p>42A. Kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bir bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimlerden kaynaklanan nakit akışları, finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.</p> <p>42B. Ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler, örneğin kontrolün kazanılmasından sonra ana ortaklığın bağlı ortaklığının özkaynağa dayalı finansal araçlarını satması veya alması, özkaynak işlemleri olarak</p>	<p>MADDE 5 – 18/1/2005 tarihli ve 25704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Nakit Akış Tablolarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)’in EK’inde yer alan “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardının;</p> <p>(b) 42A ve 42B paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“42A. Bir bağlı ortaklık TFRS 10’da tanımlanan yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bağlı ortaklığın sahiplik paylarındaki değişiklikten kaynaklanan nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak</p>	<p>42A. Bir bağlı ortaklık TFRS 10’da tanımlanan yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bağlı ortaklığın sahiplik paylarındaki değişiklikten kaynaklanan nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.</p> <p>42B. Bir bağlı ortaklık yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki</p>

<p>muhasebeleştirilir. (bakınız: “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”). Bu doğrultuda, oluşan nakit akışları, 17 nci paragrafta tanımlanan ortaklarla yapılan diğer işlemlerde olduğu gibi aynı şekilde sınıflandırılır.</p>	<p>sınıflandırılır.</p> <p>42B. Bir bağlı ortaklık yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler, örneğin kontrolün kazanılmasından sonra ana ortaklığın bağlı ortaklığının özkaynağa dayalı finansal araçlarını satması veya alması özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TFRS 10). Bu doğrultuda, oluşan nakit akışları, 17 nci paragrafta tanımlanan ortaklarla yapılan diğer işlemlerde olduğu gibi aynı şekilde sınıflandırılır.”</p>	<p>kontrolün kaybına neden olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler, örneğin kontrolün kazanılmasından sonra ana ortaklığın bağlı ortaklığının özkaynağa dayalı finansal araçlarını satması veya alması özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TFRS 10). Bu doğrultuda, oluşan nakit akışları, 17 nci paragrafta tanımlanan ortaklarla yapılan diğer işlemlerde olduğu gibi aynı şekilde sınıflandırılır.</p>
<p>57. TFRS 10 ve “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” 37-38 ve 42B paragraflarını değiştirmiş ve 50(b) paragrafını silmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında uygulanırlar.</p>	<p>MADDE 5 – 18/1/2005 tarihli ve 25704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)’in Ek’inde yer alan “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardının;</p> <p>(c) 57 nci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 58 inci paragraf eklenmiştir.</p> <p>“58. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 42A ve 42B paragrafları değiştirilmiş ve 40A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>57. TFRS 10 ve “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” 37-38 ve 42B paragraflarını değiştirmiş ve 50(b) paragrafını silmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında uygulanırlar.</p> <p>58. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 42A ve 42B paragrafları değiştirilmiş ve 40A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>



<p>28/3/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)’in Ek’inde yer alan “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı</p>
<p>Kar veya zararda muhasebeleştirilen kalemler</p> <p>58. Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dahil edilir:</p> <p>(a) Bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kar veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde (bakınız: 61A–65 inci Paragraflar) veya</p> <p>(b) İşletme birleşmelerinde (bakınız: 66–68 inci Paragraflar).</p>	<p>MADDE 6 – 28/3/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)’in Ek’inde yer alan “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardının;</p> <p>(a) 58 inci paragrafının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“58. (b) İşletme birleşmelerinde (TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında belirtildiği üzere, yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) (bakınız: 66-68 inci paragraflar).”</p>	<p>Kar veya zararda muhasebeleştirilen kalemler</p> <p>58. Dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir veya gider olarak, verginin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmamış olması koşuluyla, dönemin kâr veya zararına dahil edilir:</p> <p>(a) Bir işlemin veya olayın aynı veya farklı bir dönemde, kar veya zarar dışında, ya diğer kapsamlı gelirden ya da doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olması halinde (bakınız: 61A–65 inci Paragraflar) veya</p> <p>(b) İşletme birleşmelerinde (TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında belirtildiği üzere, yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) (bakınız: 66-68 inci paragraflar).</p>
<p>68C. Paragraf 68A da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya Paragraf 68B uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 inci Paragrafı uyarınca dönem vergisi ve</p>	<p>MADDE 6 – 28/3/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)’in Ek’inde yer alan “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardının;</p> <p>(b) 68C paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“68C. Paragraf 68A da açıklandığı üzere,</p>	<p>68C. Paragraf 68A da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya paragraf 68B uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 inci paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kâr ya da zarar dışında</p>



<p>ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kar ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.</p>	<p>vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya paragraf 68B uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 inci paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden (yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.”</p>	<p>muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden (yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.</p>
<p>98B. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin TMS 1’de yapılan değişiklikler ile 77 nci Paragraf değiştirilmiş, 77A Paragrafı silinmiştir. TMS 1’de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 12’de yapılan söz konusu değişiklikler de uygulanır.</p>	<p>MADDE 6 – 28/3/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)’in Ek’inde yer alan “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardının;</p> <p>(c) 98B paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 98C paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“98C. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 58 ve 68C paragrafları değiştirilmiş ve 98C paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler</p>	<p>98B. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin TMS 1’de yapılan değişiklikler ile 77 nci Paragraf değiştirilmiş, 77A Paragrafı silinmiştir. TMS 1’de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 12’de yapılan söz konusu değişiklikler de uygulanır.</p> <p>98C. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 58 ve 68C paragrafları değiştirilmiş ve 98C paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz</p>

	birlikte uygulanır.”	konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.
31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ilişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)’in Ek’inde yer alan “TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları” Standardındaki Düzenleme	Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme	Değişiklik Sonrası “TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları” Standardı
4. Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.	MADDE 7 – 31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ilişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)’in Ek’inde yer alan “TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları” Standardının; (a) 4 üncü paragrafının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, yatırım işletmesi ile yatırım işletmesinin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındakiler hariç olmak üzere, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.”	4. Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, yatırım işletmesi ile yatırım işletmesinin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındakiler hariç olmak üzere, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.
9. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: ... Devletle ilişkili işletme: Devletin, üzerinde kontrol veya müştereken kontrol gücüne ya da önemli etkiye sahip olduğu işletmedir. “Kontrol”, “ortak kontrol” ve “önemli etki” terimleri TFRS 10,	MADDE 7 – 31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ilişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)’in Ek’inde yer alan “TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları” Standardının; (b) 9 uncu paragrafının “devletle ilişkili işletme” tanımından sonra gelen fıkrası	9. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir: ... Devletle ilişkili işletme: Devletin, üzerinde kontrol veya müştereken kontrol gücüne ya da önemli etkiye sahip olduğu işletmedir. “Kontrol” ve “yatırım işletmesi”; “ortak kontrol” ve “önemli etki” terimleri sırasıyla TFRS 10, “TFRS 11

<p>“TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” ve “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”da tanımlanmış olup bu Standartta söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır.</p>	<p>aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>““Kontrol” ve “yatırım işletmesi”; “ortak kontrol” ve “önemli etki” terimleri sırasıyla TFRS 10, “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” ve “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”da tanımlanmış olup bu Standartta söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır.”</p>	<p>Müşterek Anlaşmalar” ve “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”da tanımlanmış olup bu Standartta söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır.</p>
<p>Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri</p> <p>28. Bu Standart 31/12/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler, bu Standardı veya devletle ilişkili işletmeler için 25–27 nci Paragraflarda yer alan kısmi muafiyeti 1/1/2011 öncesinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.</p> <p>28A. Ekim 2011’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve TFRS 12 standartları tarafından 3, 9, 11(b), 15, 19(b), 19(e) ve 25 inci paragraflar değiştirilmiştir. Bahsi geçen standartlar uygulandığında, söz konusu değişiklikler de uygulanır.</p>	<p>MADDE 7 – 31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ilişkili Taraf Açıklamalarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)’in Ek’inde yer alan “TMS 24 ilişkili Taraf Açıklamaları” Standardının;</p> <p>(c) 28A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 28B paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“28B. Yatırım işletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 ve 9 uncu paragrafları değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri</p> <p>28. Bu Standart 31/12/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler, bu Standardı veya devletle ilişkili işletmeler için 25–27 nci Paragraflarda yer alan kısmi muafiyeti 1/1/2011 öncesinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.</p> <p>28A. Ekim 2011’de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve TFRS 12 standartları tarafından 3, 9, 11(b), 15, 19(b), 19(e) ve 25 inci paragraflar değiştirilmiştir. Bahsi geçen standartlar uygulandığında, söz konusu değişiklikler de uygulanır.</p> <p>28B. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 ve 9 uncu paragrafları değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>



<p>28/10/2006 tarihli ve 26330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)’in ekinde yer alan “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardı</p>
<p>Kapsam [Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 32’nin 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>4. Bu Standart tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır:</p> <p>(a) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TMS 39’a göre muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar. Bu</p>	<p>MADDE 8 – 28/10/2006 tarihli ve 26330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)’in ekinde yer alan “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının;</p> <p>(a) 4 üncü paragrafının (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir.”</p>	<p>Kapsam [Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 32’nin 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>4. Bu Standart tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır: (a) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu Standardın hükümleri bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarına ilişkin tüm türev ürünler için de uygulanır. [Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880</p>



<p>Standardın hükümleri bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarına ilişkin tüm türev ürünler için de uygulanır.</p> <p>[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 32’nin 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>4. Bu Standart tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır:</p> <p>(a) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar. İşletmeler ayrıca bu Standardı bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarına ilişkin tüm türev ürünlere uygularlar.</p>		<p>sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 32’nin 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>4. Bu Standart tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır:</p> <p>(a) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar. İşletmeler ayrıca bu Standardı bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarına ilişkin tüm türev ürünlere uygularlar.</p>
<p>97M. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 35, 37 ve 39 uncu Paragraflar değiştirilmiş, 35A Paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklik TMS 8</p>	<p>MADDE 8 – 28/10/2006 tarihli ve 26330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)’in ekinde yer alan “TMS 32 Finansal</p>	<p>97M. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 35, 37 ve 39 uncu Paragraflar değiştirilmiş, 35A Paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları,</p>

<p>Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>Araçlar: Sunum” Standardının;</p> <p>(b) 97M paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 97N paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“97N. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 üncü paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.</p> <p>97N. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 üncü paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>2/2/2006 tarihli ve 26068 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ’in ekinde yer alan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı</p>
<p>16A. 15-15C Paragrafları uyarınca önemli olayların ve işlemlerin dipnotlarda açıklanmasına ek olarak ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda, ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde açıklanmadıysa, aşağıda belirtilen bilgilerin yer</p>	<p>MADDE 9 – 2/2/2006 tarihli ve 26068 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ’in ekinde yer alan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardının;</p> <p>(a) 16A paragrafının (j) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (k) bendi</p>	<p>16A. 15-15C Paragrafları uyarınca önemli olayların ve işlemlerin dipnotlarda açıklanmasına ek olarak ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda, ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde açıklanmadıysa, aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması zorunludur. Bu</p>

<p>alması zorunludur. Bu bilgiler normal olarak yıllık hesap dönemi esasına göre raporlanır.</p> <p>(a) ...</p> <p>(b) ...</p> <p>(j) Finansal araçlar için “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardının 91–93(h), 94–96, 98 ve 99 uncu paragrafları ile “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının 25, 26 ve 28-30 uncu paragrafları uyarınca yapılması zorunlu olan gerçeğe uygun değere ilişkin açıklamalar.</p>	<p>eklenmiştir.</p> <p>“(k) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan şekilde yatırım işletmesi haline gelen veya yatırım işletmesi olmaktan çıkan işletmeler için TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9B paragrafındaki açıklamalar.”</p>	<p>bilgiler normal olarak yıllık hesap dönemi esasına göre raporlanır.</p> <p>(a) ...</p> <p>(b) ...</p> <p>(j) Finansal araçlar için “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardının 91–93(h), 94–96, 98 ve 99 uncu paragrafları ile “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının 25, 26 ve 28-30 uncu paragrafları uyarınca yapılması zorunlu olan gerçeğe uygun değere ilişkin açıklamalar.</p> <p>(k) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan şekilde yatırım işletmesi haline gelen veya yatırım işletmesi olmaktan çıkan işletmeler için TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9B paragrafındaki açıklamalar.”</p>
<p>53. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 16A Paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.</p>	<p>MADDE 9 – 2/2/2006 tarihli ve 26068 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ’in ekinde yer alan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardının;</p> <p>(b) 53 üncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 54 üncü paragraf eklenmiştir.</p> <p>“54. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 16A paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>53. 2009-2011 Dönemindeki Yıllık İyileştirmeler değişikliğiyle 16A Paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanması durumunda, bu husus dipnotlarda açıklanır.</p> <p>54. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 16A paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap</p>



		dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.
3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)'in ekinde yer alan "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardındaki Düzenleme	Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme	Değişiklik Sonrası "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı
<p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39'un 2 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>2. Bu Standart tüm işletmeler tarafından, aşağıdakiler hariç olmak üzere her türlü finansal araca uygulanır:</p> <p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39'un 2 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar"ın hükümlerine göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar. Ancak</p>	<p>MADDE 10 – 3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)'in ekinde yer alan "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının;</p> <p>(a) 2 nci paragrafının (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>"Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların bu Standardın hükümlerinden bazılarına veya tamamına göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir."</p>	<p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39'un 2 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>2. Bu Standart tüm işletmeler tarafından, aşağıdakiler hariç olmak üzere her türlü finansal araca uygulanır:</p> <p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39'un 2 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(a) "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" veya "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar"ın hükümlerine göre muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların bu</p>



<p>işletmeler bu Standardı, TMS 27 veya TMS 28 uyarınca bu Standart kapsamında muhasebeleştirilmesi gereken bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklıklarındaki payları için de uygularlar. Bu Standart, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum”da yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığındaki payları konu alan türev ürünler için de uygulanır.</p>		<p>Standardın hükümlerinden bazılarında veya tamamına göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu Standart, “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum”da yer alan özkaynağa dayalı finansal araç tanımını karşılamadığı sürece, bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığındaki payları konu alan türev ürünler için de uygulanır.</p>
<p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39’un 2 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>2. Bu Standart tüm işletmeler tarafından, aşağıdakiler hariç olmak üzere her türlü finansal araca uygulanır:</p> <p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39’un 2 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(g) Edinilenin alımına veya satımına ilişkin olarak, edinen ve satıcı pay sahibi arasında yapılan ve gelecekteki bir tarihte işletme birleşmesine yol açacak olan forward sözleşmeleri. Söz konusu sözleşmelerin vadesi, gereken onayların alınması ve işlemin tamamlanması açısından normalde gerekli olan süreden uzun olmamalıdır.</p>	<p>MADDE 10 – 3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)’in ekinde yer alan “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının;</p> <p>(b) 2 nci paragrafının (g) bendinin birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“Edinilenin alımına veya satımına ilişkin olarak, edinen ve satıcı pay sahibi arasında yapılan ve gelecekteki bir tarihte TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında işletme birleşmesine yol açacak olan forward sözleşmeleri.”</p>	<p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39’un 2 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>2. Bu Standart tüm işletmeler tarafından, aşağıdakiler hariç olmak üzere her türlü finansal araca uygulanır:</p> <p>[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2011 Versiyonunu Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 39’un 2 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]</p> <p>(g) Edinilenin alımına veya satımına ilişkin olarak, edinen ve satıcı pay sahibi arasında yapılan ve gelecekteki bir tarihte TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında işletme birleşmesine yol açacak olan forward sözleşmeleri. Söz konusu sözleşmelerin vadesi, gereken onayların alınması ve işlemin tamamlanması açısından normalde gerekli olan süreden uzun olmamalıdır.</p>

80. Finansal riskten korunma muhasebesi açısından, sadece, işletme dışındaki bir tarafı içine alan varlıklar, borçlar, kesin taahhütler veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemler finansal riskten korunma konusu kalem olarak tanımlanabilir. Finansal riskten korunma muhasebesi, grubun konsolide finansal tablolarında uygulanmaz; sadece, aynı grup içindeki işletmelerin bireysel finansal tablolarında, söz konusu işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanır. İstisna olarak, grup içi parasal bir kaleme ilişkin yabancı para riskinin (örneğin, iki bağlı ortaklık arasındaki borçlar/alacaklar) TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri'ne göre konsolidasyon işlemi sırasında tam olarak elimine edilmeyen döviz kuru kazanç veya kayıplarına sebep olması durumunda, söz konusu yabancı para riski konsolide finansal tablolarda finansal riskten korunma konusu kalem olarak sunulma koşullarını taşıyabilir. TMS 21'e göre grup içi parasal işlemin farklı para birimlerine sahip iki grup şirketi arasında gerçekleşmesi halinde, söz konusu işlemlerden kaynaklanan yabancı para kâr ve zararları konsolidasyon işlemleri sırasında tam olarak elimine edilmez. Buna ek olarak, gerçekleşme ihtimali yüksek grup içi tahmini bir işleme ilişkin yabancı para riski, anılan

MADDE 10 – 3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)'in ekinde yer alan "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının;

(c) 80 inci paragrafının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Finansal riskten korunma muhasebesi, TFRS 10'da tanımlanan yatırım işletmesinin kendisi ile gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındaki işlemler hariç olmak üzere, grubun konsolide finansal tablolarında uygulanmaz; sadece aynı grup içindeki işletmelerin ayrı ve bireysel finansal tablolarında, söz konusu işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanır."

80. Finansal riskten korunma muhasebesi açısından, sadece, işletme dışındaki bir tarafı içine alan varlıklar, borçlar, kesin taahhütler veya gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemler finansal riskten korunma konusu kalem olarak tanımlanabilir. **Finansal riskten korunma muhasebesi, TFRS 10'da tanımlanan yatırım işletmesinin kendisi ile gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındaki işlemler hariç olmak üzere, grubun konsolide finansal tablolarında uygulanmaz; sadece aynı grup içindeki işletmelerin ayrı ve bireysel finansal tablolarında, söz konusu işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanır.** İstisna olarak, grup içi parasal bir kaleme ilişkin yabancı para riskinin (örneğin, iki bağlı ortaklık arasındaki borçlar/alacaklar) TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri'ne göre konsolidasyon işlemi sırasında tam olarak elimine edilmeyen döviz kuru kazanç veya kayıplarına sebep olması durumunda, söz konusu yabancı para riski konsolide finansal tablolarda finansal riskten korunma konusu kalem olarak sunulma koşullarını taşıyabilir. TMS 21'e göre grup içi parasal işlemin farklı para birimlerine sahip iki grup şirketi arasında gerçekleşmesi halinde, söz konusu işlemlerden kaynaklanan yabancı para kâr ve zararları konsolidasyon işlemleri sırasında tam olarak elimine edilmez. Buna ek olarak, gerçekleşme ihtimali yüksek grup içi tahmini bir işleme ilişkin yabancı para riski, anılan işlemin,

<p>işlemin, işlemi yapan işletmenin geçerli para biriminden farklı bir para birimi ile yapılmış olması ve ilgili yabancı para riskinin konsolide kâr veya zararı etkileyecek nitelikte olması durumunda, konsolide finansal tablolarda finansal riskten korunma konusu kalem olarak sunulma koşullarını taşıyabilir.</p>		<p>işlemi yapan işletmenin geçerli para biriminden farklı bir para birimi ile yapılmış olması ve ilgili yabancı para riskinin konsolide kâr veya zararı etkileyecek nitelikte olması durumunda, konsolide finansal tablolarda finansal riskten korunma konusu kalem olarak sunulma koşullarını taşıyabilir.</p>
<p>103Q.TFRS 13 “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” 9, 13, 28, 47, 88, UR46, UR52, UR64, UR76, UR76A, UR80, UR81 ve UR96 Paragraflarını değiştirmiş, 43A Paragrafını eklemiş ve 48-49, UR69-UR75, UR77-UR79 ve UR82 Paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklik, TFRS 13 Standardı uygulandığında uygulanır.</p>	<p>MADDE 10 – 3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)’in ekinde yer alan “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının;</p> <p>(ç) 103Q paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 103R paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“103R. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 ve 80 inci paragraflar değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>103Q.TFRS 13 “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” 9, 13, 28, 47, 88, UR46, UR52, UR64, UR76, UR76A, UR80, UR81 ve UR96 Paragraflarını değiştirmiş, 43A Paragrafını eklemiş ve 48-49, UR69-UR75, UR77-UR79 ve UR82 Paragraflarını silmiştir. Söz konusu değişiklik, TFRS 13 Standardı uygulandığında uygulanır.</p> <p>103R. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 ve 80 inci paragraflar değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardı</p>



<p>yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardındaki Düzenleme</p>		
<p>Amacın karşılanması 2 1 inci paragrafta belirtilen amacın karşılanması için işletme aşağıdakileri açıklar: (a) Diğer işletmedeki ya da anlaşmadaki payının niteliğini belirlerken ve payının bulunduğu müşterek anlaşmanın türünü tespit ederken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar (7-9 uncu paragraflar) ile</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(a) 2 nci paragrafının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“(a) Aşağıdaki hususları tespit ederken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar;</p> <p>(i) Diğer işletmedeki ya da anlaşmadaki payının niteliği,</p> <p>(ii) Payının bulunduğu müşterek anlaşmanın türü (7-9 uncu paragraflar),</p> <p>(iii) Uygulanabilir olması durumunda, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığı (9A paragrafı) ve”</p>	<p>Amacın karşılanması 2 1 inci paragrafta belirtilen amacın karşılanması için işletme aşağıdakileri açıklar:</p> <p>(a) Aşağıdaki hususları tespit ederken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar;</p> <p>(i) Diğer işletmedeki ya da anlaşmadaki payının niteliği,</p> <p>(ii) Payının bulunduğu müşterek anlaşmanın türü (7-9 uncu paragraflar),</p> <p>(iii) Uygulanabilir olması durumunda, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığı (9A paragrafı) ve</p>
<p>9 Bir işletme, 7 nci paragraf hükümlerine uyabilmek için, aşağıda örnek olarak verilen hususları belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirme ve varsayımları açıklar: (a) Diğer bir işletmenin oy haklarının yarından fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol etmediği.</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(b) 9 uncu paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile 9A ve 9B paragrafları eklenmiştir.</p>	<p>9 Bir işletme, 7 nci paragraf hükümlerine uyabilmek için, aşağıda örnek olarak verilen hususları belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirme ve varsayımları açıklar: (a) Diğer bir işletmenin oy haklarının yarından fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol etmediği. (b) Diğer bir işletmenin oy haklarının</p>



<p>(b) Diğer bir işletmenin oy haklarının yarısından daha azına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol ettiği.</p> <p>(c) Vekil mi yoksa asil mi olduğunu (bakınız: TFRS 10'un 58-72 nci paragrafları).</p> <p>(d) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20'sine veya daha fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunmadığı.</p> <p>(e) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20'sinden daha azına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu.</p>	<p>“Yatırım işletmesinin niteliği</p> <p>9A. Ana ortaklık TFRS 10'un 27 nci paragrafı uyarınca yatırım işletmesi olduğunu belirlediğinde, yatırım işletmesi olduğunu belirlerken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar. Yatırım işletmesi, yatırım işletmesinin belirgin özelliklerinden birine veya daha fazlasına sahip olmamasına rağmen (bakınız: TFRS 10'un 28 inci paragrafı), yatırım işletmesi olduğu sonucuna varmasının nedenlerini açıklar.</p> <p>9B. İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde veya yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, yatırım işletmesi niteliğindeki değişikliği ve bu değişikliğin nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırım işletmesi haline gelen işletme, nitelik değişikliğinin sunulan döneme ait finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir;</p> <p>(a) Nitelik değişikliği tarihi itibarıyla konsolide edilmesine son verilen bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun değerleri toplamı,</p> <p>(b) TFRS 10'un B101 paragrafına göre hesaplanan varsa toplam kazanç ya da kayıplar ve</p> <p>(c) Kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirildiği (ayrı olarak sunulmaması durumunda) kâr veya zarar kalemi (kalemleri).”</p>	<p>yarısından daha azına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol ettiği.</p> <p>(c) Vekil mi yoksa asil mi olduğunu (bakınız: TFRS 10'un 58-72 nci paragrafları).</p> <p>(d) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20'sine veya daha fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunmadığı.</p> <p>(e) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20'sinden daha azına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu.</p> <p>Yatırım işletmesinin niteliği</p> <p>9A. Ana ortaklık TFRS 10'un 27 nci paragrafı uyarınca yatırım işletmesi olduğunu belirlediğinde, yatırım işletmesi olduğunu belirlerken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar. Yatırım işletmesi, yatırım işletmesinin belirgin özelliklerinden birine veya daha fazlasına sahip olmamasına rağmen (bakınız: TFRS 10'un 28 inci paragrafı), yatırım işletmesi olduğu sonucuna varmasının nedenlerini açıklar.</p> <p>9B. İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde veya yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, yatırım işletmesi niteliğindeki değişikliği ve bu değişikliğin nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırım işletmesi haline gelen işletme, nitelik değişikliğinin sunulan döneme ait finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir;</p> <p>(a) Nitelik değişikliği tarihi itibarıyla konsolide edilmesine son verilen bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun</p>
--	---	--



		<p>değerleri toplamı,</p> <p>(b) TFRS 10'un B101 paragrafına göre hesaplanan varsa toplam kazanç ya da kayıplar ve</p> <p>(c) Kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirildiği (ayrı olarak sunulmaması durumunda) kâr veya zarar kalemi (kalemleri).</p>
<p>Raporlama döneminde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları</p> <p>19 Bir işletme, varsa, TFRS 10'un 25 inci paragrafı uyarınca hesaplanan kazanç veya kayıplarını ve aşağıdaki hususlar açıklar:</p> <p>(a) Bu kazanç veya kayıptan ne kadarının, eski bağlı ortaklıkta devam eden her türlü yatırımın kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi sonucu ortaya çıktığı ve</p> <p>(b) Kazanç veya kaybın, kâr veya zararda hangi kalem (veya kalemler) içerisinde muhasebeleştirildiği (ayrı bir kalem olarak sunulmamışsa).</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(c) 19 uncu paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile 19A-19G paragrafları eklenmiştir.</p> <p>“Konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklardaki paylar (yatırım işletmeleri)</p> <p>19A. TFRS 10 uyarınca, konsolidasyon istisnası uygulaması ve bunun yerine bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olan yatırım işletmesi bu hususu açıklar.</p> <p>19B. Yatırım işletmesi konsolidasyona tabi olmayan her bir bağlı ortaklık için aşağıdakileri açıklar;</p> <p>(a) Bağlı ortaklığın adı,</p> <p>(b) Bağlı ortaklığın faaliyetinin sürdürüldüğü ana yer (ve faaliyetin sürdürüldüğü ana yerden farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve</p> <p>(c) Yatırım işletmesinin elinde bulundurduğu sahiplik oranı ve sahiplik oranından farklı</p>	<p>Raporlama döneminde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları</p> <p>19 Bir işletme, varsa, TFRS 10'un 25 inci paragrafı uyarınca hesaplanan kazanç veya kayıplarını ve aşağıdaki hususlar açıklar:</p> <p>(a) Bu kazanç veya kayıptan ne kadarının, eski bağlı ortaklıkta devam eden her türlü yatırımın kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi sonucu ortaya çıktığı ve</p> <p>(b) Kazanç veya kaybın, kâr veya zararda hangi kalem (veya kalemler) içerisinde muhasebeleştirildiği (ayrı bir kalem olarak sunulmamışsa).</p> <p>Konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklardaki paylar (yatırım işletmeleri)</p> <p>19A. TFRS 10 uyarınca, konsolidasyon istisnası uygulaması ve bunun yerine bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olan yatırım işletmesi bu hususu açıklar.</p> <p>19B. Yatırım işletmesi konsolidasyona tabi olmayan her bir bağlı ortaklık için aşağıdakileri</p>



	<p>olması durumunda oy hakkı oranı.</p> <p>19C. Yatırım işletmesinin, başka bir yatırım işletmesinin ana işletmesi olması durumunda, ana işletmenin, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklığı tarafından kontrol edilen yatırımlara ilişkin olarak 19B(a)-(c) paragrafındaki açıklamaları da sunması gerekir. Bu açıklamalar, bağlı ortaklığın (veya bağlı ortaklıkların) yukarıdaki bilgiyi içeren finansal tablolarının ana işletmenin finansal tablolarına eklenmesiyle sunulabilir.</p> <p>19D. Yatırım işletmesi aşağıdaki hususları açıklar;</p> <p>(a) Konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın, nakit temettü şeklinde veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırım işletmesine fon transferi yapma yeteneği üzerindeki önemli kısıtlamaların (örneğin borçlanma anlaşmalarından, mevzuat hükümlerinden veya sözleşmeye dayalı anlaşmalardan kaynaklanan) niteliği ile kapsamı ve</p> <p>(b) Bağlı ortaklığın finansal destek elde etmesine yardımcı olmak için sağlanan taahhütler ya da niyetler de dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya diğer şekillerde destek sağlamaya ilişkin mevcut taahhütler ya da niyetler.</p> <p>19E. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma ya da bağlı ortaklığa finansal destek elde etmesi için yardımcı olma) durumunda, işletme aşağıdaki hususları açıklar;</p>	<p>açıklar;</p> <p>(a) Bağlı ortaklığın adı,</p> <p>(b) Bağlı ortaklığın faaliyetinin sürdürüldüğü ana yer (ve faaliyetin sürdürüldüğü ana yerden farklı olması durumunda şirket olarak bulunduğu ülke) ve</p> <p>(c) Yatırım işletmesinin elinde bulundurduğu sahiplik oranı ve sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.</p> <p>19C. Yatırım işletmesinin, başka bir yatırım işletmesinin ana işletmesi olması durumunda, ana işletmenin, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklığı tarafından kontrol edilen yatırımlara ilişkin olarak 19B(a)-(c) paragrafındaki açıklamaları da sunması gerekir. Bu açıklamalar, bağlı ortaklığın (veya bağlı ortaklıkların) yukarıdaki bilgiyi içeren finansal tablolarının ana işletmenin finansal tablolarına eklenmesiyle sunulabilir.</p> <p>19D. Yatırım işletmesi aşağıdaki hususları açıklar;</p> <p>(a) Konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın, nakit temettü şeklinde veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırım işletmesine fon transferi yapma yeteneği üzerindeki önemli kısıtlamaların (örneğin borçlanma anlaşmalarından, mevzuat hükümlerinden veya sözleşmeye dayalı anlaşmalardan kaynaklanan) niteliği ile kapsamı ve</p> <p>(b) Bağlı ortaklığın finansal destek elde etmesine yardımcı olmak için sağlanan taahhütler ya da niyetler de</p>
--	---	---

	<p>(a) Konsolide edilmeyen her bir bağlı ortaklığa sağlanan desteğin şekli ile tutarı ve</p> <p>(b) Destek sağlamanın nedenleri.</p> <p>19F. Yatırım işletmesi kendisini veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklarını; raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan, kontrol edilen, yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek sağlamanın gerektirebilecek sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin, likidite anlaşmaları veya yapılandırılmış işletmenin varlıklarını satın alma veya işletmeye mali destek sağlamaya ilişkin kredi derecelendirme değerlendirmeleri).</p> <p>19G. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan, yatırım işletmesinin kontrol etmediği yapılandırılmış bir işletmeye finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma veya finansal destek elde etmesi için bağlı ortaklığa yardımcı olma) ve söz konusu destek koşulunun yatırım işletmesinin yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarması durumunda, işletme söz konusu desteği sağlama kararına ulaşılması ile ilgili etkenleri açıklar.”</p>	<p>dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya diğer şekillerde destek sağlamaya ilişkin mevcut taahhütler ya da niyetler.</p> <p>19E. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma ya da bağlı ortaklığa finansal destek elde etmesi için yardımcı olma) durumunda, işletme aşağıdaki hususları açıklar;</p> <p>(a) Konsolide edilmeyen her bir bağlı ortaklığa sağlanan desteğin şekli ile tutarı ve</p> <p>(b) Destek sağlamanın nedenleri.</p> <p>19F. Yatırım işletmesi kendisini veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklarını; raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan, kontrol edilen, yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek sağlamanın gerektirebilecek sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin, likidite anlaşmaları veya yapılandırılmış işletmenin varlıklarını satın alma veya işletmeye mali destek sağlamaya ilişkin kredi derecelendirme değerlendirmeleri).</p> <p>19G. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi</p>
--	---	--



		<p>olmayan, yatırım işletmesinin kontrol etmediği yapılandırılmış bir işletmeye finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma veya finansal destek elde etmesi için bağlı ortaklığa yardımcı olma) ve söz konusu destek koşulunun yatırım işletmesinin yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarması durumunda, işletme söz konusu desteği sağlama kararına ulaşılması ile ilgili etkenleri açıklar.</p>
<p>21 Bir işletme aşağıdakileri açıklar: (a) ... (b) ...</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(d) 21 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 21A paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“21A. Yatırım işletmesinin 21(b)-21(c) paragrafları uyarınca zorunlu olan açıklamaları sunması gerekli değildir.”</p>	<p>21 Bir işletme aşağıdakileri açıklar: (a) ... (b) ...</p> <p>21A. Yatırım işletmesinin 21(b)-21(c) paragrafları uyarınca zorunlu olan açıklamaları sunması gerekli değildir.</p>
<p>25 24(b) paragrafı uyarınca açıklanacak bilgiler, işletmenin raporlama tarihinde konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeyle artık sözleşmeye bağlı bir ilişkisi bulunmasa dahi, söz konusu yapılandırılmış işletmeyle önceki dönemlerdeki ilişkisi dolayısıyla katlandığı risklere ilişkin bilgileri de içerir</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(e) 25 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 25A paragrafı eklenmiştir.</p>	<p>25 24(b) paragrafı uyarınca açıklanacak bilgiler, işletmenin raporlama tarihinde konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeyle artık sözleşmeye bağlı bir ilişkisi bulunmasa dahi, söz konusu yapılandırılmış işletmeyle önceki dönemlerdeki ilişkisi dolayısıyla katlandığı risklere ilişkin bilgileri de içerir.</p> <p>25A. Yatırım işletmesi kontrol ettiği</p>



	<p>“25A. Yatırım işletmesi kontrol ettiği ve 19A-19G paragrafları uyarınca yapılması gerekli açıklamaları sunduğu ,konsolidasyona tabi olmayan, yapılandırılmış bir işletme için 24 üncü paragraf uyarınca gerekli olan açıklamaları sunmak zorunda değildir.”</p>	<p>ve 19A-19G paragrafları uyarınca yapılması gerekli açıklamaları sunduğu ,konsolidasyona tabi olmayan, yapılandırılmış bir işletme için 24 üncü paragraf uyarınca gerekli olan açıklamaları sunmak zorunda değildir.</p>
<p>Aşağıdaki terimler TMS 27 (2011’de değiştirilen şekliyle), TMS 28 (2011’de değiştirilen şekliyle), TFRS 10 ve TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar’da tanımlanmıştır ve bu TFRS’de söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">• İştirak• Konsolide finansal tablolar• İşletmenin kontrolü• Özkaynak yöntemi• Grup10• Müşterek anlaşma• Müşterek kontrol• Müşterek faaliyet• İş ortaklığı• Kontrol gücü olmayan pay• Ana ortaklık• Koruyucu haklar• İlgili faaliyetler• Bireysel finansal tablolar• Ayrı araç• Önemli etki• Bağlı ortaklık.	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;</p> <p>(f) A Ekinde yer alan “• grup” ibaresinden sonra gelmek üzere “• yatırım işletmesi” ibaresi eklenmiştir.</p>	<p>Aşağıdaki terimler TMS 27 (2011’de değiştirilen şekliyle), TMS 28 (2011’de değiştirilen şekliyle), TFRS 10 ve TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar’da tanımlanmıştır ve bu TFRS’de söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">• İştirak• Konsolide finansal tablolar• İşletmenin kontrolü• Özkaynak yöntemi• Grup10• yatırım işletmesi• Müşterek anlaşma• Müşterek kontrol• Müşterek faaliyet• İş ortaklığı• Kontrol gücü olmayan pay• Ana ortaklık• Koruyucu haklar• İlgili faaliyetler• Bireysel finansal tablolar• Ayrı araç• Önemli etki• Bağlı ortaklık.
<p>C1A Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle C2A-C2B</p>	<p>MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar”</p>	<p>C1A Konsolide Finansal Tablolar, Müşterek Anlaşmalar ve Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar: Geçiş Rehberi (TFRS 10, TFRS 11 ve TFRS 12’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle C2A-C2B paragrafları</p>

<p>paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 12'nin erken uygulanması durumunda, bu değişiklikler de erken uygulanmalıdır.</p>	<p>Standardının;</p> <p>(g) C1A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1B paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“C1B. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 nci paragraf ile Ek A değiştirilmiş ve 9A–9B, 19A–19G, 21A ve 25A paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”</p>	<p>eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 12'nin erken uygulanması durumunda, bu değişiklikler de erken uygulanmalıdır.</p> <p>C1B. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 nci paragraf ile Ek A değiştirilmiş ve 9A–9B, 19A–19G, 21A ve 25A paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p>
<p>28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)'in Ek'inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardındaki Düzenleme</p>	<p>Türkiye Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğlerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ Sıra No: 13 ile Yapılan Düzenleme</p>	<p>Değişiklik Sonrası “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardı</p>
<p>5 Aşağıdaki terimler TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Ek A Bölümü'nde, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Ek A Bölümünde ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar'ın 3 üncü Paragrafında tanımlanmaktadır.</p> <ul style="list-style-type: none">• İştirak• Yatırım yapılan	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)'in Ek'inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(a) 5 inci paragrafında yer alan “• grup” ibaresinden sonra gelmek üzere “• yatırım işletmesi” ibaresi eklenmiştir.</p>	<p>5 Aşağıdaki terimler TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Ek A Bölümü'nde, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Ek A Bölümünde ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar'ın 3 üncü Paragrafında tanımlanmaktadır.</p> <ul style="list-style-type: none">• İştirak• Yatırım yapılan işletmenin kontrolü

<p>işletmenin kontrolü</p> <ul style="list-style-type: none">• Grup• Müşterek kontrol• İş ortaklığı• İş ortaklığı katılımcısı• Ana ortaklık• Önemli etki• Bağlı ortaklık		<ul style="list-style-type: none">• Grup• yatırım işletmesi• Müşterek kontrol• İş ortaklığı• İş ortaklığı katılımcısı• Ana ortaklık• Önemli etki• Bağlı ortaklık
<p>6 Bireysel finansal tablolar, 8 inci Paragrafta belirtilen durumlar dışında, konsolide finansal tablolara ya da iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirildiği finansal tablolara ilave olarak sunulan tablolardır. Bireysel finansal tabloların söz konusu finansal tablolara birlikte ya da bunlara ek olarak sunulma zorunlulukları yoktur.</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)’in Ek’inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(b) 6 ncı paragrafında yer alan “8 inci Paragrafta” ibaresi “8-8A paragraflarında” olarak değiştirilmiştir.</p>	<p>6 Bireysel finansal tablolar, 8-8A paragraflarında belirtilen durumlar dışında, konsolide finansal tablolara ya da iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirildiği finansal tablolara ilave olarak sunulan tablolardır. Bireysel finansal tabloların söz konusu finansal tablolara birlikte ya da bunlara ek olarak sunulma zorunlulukları yoktur.</p>
<p>8 TFRS 10’un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolidasyondan ya da TMS 28’in (2011’de değişen şekli ile) 17 nci Paragrafı uyarınca özkaynak yönteminden muaf tutulan işletmeler, finansal tablolar olarak sadece bireysel finansal tablolarını sunabilir.</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)’in Ek’inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(c) 8 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 8A paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“8A. Sunulan cari dönem ve tüm karşılaştırmalı dönemler boyunca tüm bağlı ortaklıkları için TFRS 10’un 31 inci paragrafı uyarınca konsolidasyon istisnasını uygulayan yatırım işletmesi finansal tabloları olarak sadece bireysel finansal tabloları sunar.”</p>	<p>8 TFRS 10’un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolidasyondan ya da TMS 28’in (2011’de değişen şekli ile) 17 nci Paragrafı uyarınca özkaynak yönteminden muaf tutulan işletmeler, finansal tablolar olarak sadece bireysel finansal tablolarını sunabilir.</p> <p>8A. Sunulan cari dönem ve tüm karşılaştırmalı dönemler boyunca tüm bağlı ortaklıkları için TFRS 10’un 31 inci paragrafı uyarınca konsolidasyon istisnasını uygulayan yatırım işletmesi finansal tabloları olarak sadece bireysel finansal tabloları sunar.</p>

<p>11 TMS 28'in (2011'de değişen şekli ile) 18 inci Paragrafı uyarınca iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir ve ölçer.</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)'in Ek'inde yer alan "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(d) 11 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 11A ve 11B paragrafları eklenmiştir.</p> <p>"11A. Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 10'un 31 inci paragrafı uyarınca TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesinin gerekli olduğu durumda, bağlı ortaklığındaki yatırımını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir.</p> <p>11B. Ana ortaklığın yatırım işletmesi olmaktan çıkması veya yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, bu değişikliği nitelik değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:</p> <p>(a) işletme yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, 10 uncu paragraf uyarınca;</p> <p>(i) Bağlı ortaklığındaki yatırımı maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirir. Bağlı ortaklığın nitelik değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri, o tarihteki tahmini maliyet olarak kullanılır ya da</p> <p>(ii) Bağlı ortaklığındaki yatırımı TFRS 9'a göre muhasebeleştirmeye devam eder.</p> <p>(b) İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde, bağlı ortaklığındaki yatırımı TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçer. Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile yatırımcının nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç ya da kayıp olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu bağlı</p>	<p>11 TMS 28'in (2011'de değişen şekli ile) 18 inci Paragrafı uyarınca iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir ve ölçer.</p> <p>11A. Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 10'un 31 inci paragrafı uyarınca TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesinin gerekli olduğu durumda, bağlı ortaklığındaki yatırımını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir.</p> <p>11B. Ana ortaklığın yatırım işletmesi olmaktan çıkması veya yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, bu değişikliği nitelik değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:</p> <p>(a) işletme yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, 10 uncu paragraf uyarınca;</p> <p>(i) Bağlı ortaklığındaki yatırımı maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirir. Bağlı ortaklığın nitelik değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri, o tarihteki tahmini maliyet olarak kullanılır ya da</p> <p>(ii) Bağlı ortaklığındaki yatırımı TFRS 9'a göre muhasebeleştirmeye devam eder.</p> <p>(b) İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde, bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 9 uyarınca gerçeğe</p>
--	--	--

	<p>ortaklıklara ilişkin olarak daha evvelden diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı, yatırım işletmesinin bu bağlı ortaklıkları niteliklerinin değiştiği tarihte elden çıkarılmış gibi değerlendirilir.”</p>	<p>uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçer. Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile yatırımcının nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç ya da kayıp olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu bağlı ortaklıklara ilişkin olarak daha evvelden diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı, yatırım işletmesinin bu bağlı ortaklıkları niteliklerinin değiştiği tarihte elden çıkarılmış gibi değerlendirilir.</p>
<p>16 TFRS 10'un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolarını hazırlamamayı tercih eden bir ana ortaklık, bireysel finansal tablolar hazırladığında, hazırladığı bireysel finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapar:</p> <p>(a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların TFRS 10'da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak bulunduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres.</p> <p>(b) Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:</p> <p>(i) Yatırım yapılan işletmenin adı.</p> <p>(ii) İşletmenin faaliyetini</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)’in Ek’inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardının;</p> <p>(e) 16 ncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 16A paragrafı eklenmiştir.</p> <p>“16A. Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (16 ncı paragraf kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), 8A paragrafı uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar.”</p>	<p>16 TFRS 10'un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolarını hazırlamamayı tercih eden bir ana ortaklık, bireysel finansal tablolar hazırladığında, hazırladığı bireysel finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapar:</p> <p>(a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların TFRS 10'da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak bulunduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres.</p> <p>(b) Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:</p> <p>(i) Yatırım yapılan işletmenin adı.</p> <p>(ii) İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke).</p> <p>(iii) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy</p>

<p>sürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke).</p> <p>(iii) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.</p> <p>(c) "b" bendi uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.</p>		<p>hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.</p> <p>(c) "b" bendi uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemle ilişkin açıklama.</p> <p>16A. Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (16 ncı paragraf kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), 8A paragrafı uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar.</p>
<p>17 16 ncı Paragraf'ta ele alınan ana ortaklık dışında kalan bir ana ortaklık veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarını hazırladığında, TFRS 10, TFRS 11 veya TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) Standartlarından ilgili olan Standart uyarınca hazırladığı finansal tabloları belirtir. Ana ortaklık veya yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarında ayrıca aşağıdaki bilgileri açıklar:</p> <p>...</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)'in Ek'inde yer alan "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(f) 17 nci paragrafının birinci cümlesinde geçen "16 ncı Paragrafta" ibaresi "16-16A paragraflarında" olarak değiştirilmiştir.</p>	<p>17 16-16A paragraflarında ele alınan ana ortaklık dışında kalan bir ana ortaklık veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarını hazırladığında, TFRS 10, TFRS 11 veya TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) Standartlarından ilgili olan Standart uyarınca hazırladığı finansal tabloları belirtir. Ana ortaklık veya yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarında ayrıca aşağıdaki bilgileri açıklar:</p> <p>...</p>
<p>Yürürlük tarihi ve geçiş</p> <p>18 Bu Standart 31 Aralık 2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.</p>	<p>MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra</p>	<p>Yürürlük tarihi ve geçiş</p> <p>18 Bu Standart 31 Aralık 2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.</p>

<p>Standardın erken uygulanması durumunda söz konusu durum açıklanır ve aynı dönemde TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12 ve TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) de uygulanır.</p>	<p>No: 214)'in Ek'inde yer alan "TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar" Standardının;</p> <p>(g) 18 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 18A-18I paragrafları eklenmiştir.</p> <p>"18A. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 5, 6, 17 ve 18 inci paragraflar değiştirilmiş ve 8A, 11A-11B, 16A ve 18B-18I paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p> <p>18B. Yatırım İşletmeleri değişikliğinin ilk uygulandığı tarihte (bu TFRS'nin amaçları bakımından söz konusu değişikliklerin ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin başı), ana ortaklığın yatırım işletmesi olduğuna karar vermesi durumunda, bağlı ortaklığındaki yatırımı için 18C-18I paragraflarını uygular.</p> <p>18C. Bağlı ortaklığındaki yatırımı önceden maliyet değeriyle ölçen yatırım işletmesi, bunun yerine söz konusu yatırımı bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi ilk uygulama tarihinde gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir ve</p> <p>(a) Yatırımın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri</p> <p>arasındaki fark tutarı kadar hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış</p>	<p>Standardın erken uygulanması durumunda söz konusu durum açıklanır ve aynı dönemde TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12 ve TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) de uygulanır.</p> <p>18A. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 5, 6, 17 ve 18 inci paragraflar değiştirilmiş ve 8A, 11A-11B, 16A ve 18B-18I paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.</p> <p>18B. Yatırım İşletmeleri değişikliğinin ilk uygulandığı tarihte (bu TFRS'nin amaçları bakımından söz konusu değişikliklerin ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin başı), ana ortaklığın yatırım işletmesi olduğuna karar vermesi durumunda, bağlı ortaklığındaki yatırımı için 18C-18I paragraflarını uygular.</p> <p>18C. Bağlı ortaklığındaki yatırımı önceden maliyet değeriyle ölçen yatırım işletmesi, bunun yerine söz konusu yatırımı bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi ilk uygulama tarihinde gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir ve</p> <p>(a) Yatırımın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki</p>
--	---	--



	<p>kârları düzeltir.</p> <p>18D. İlk uygulama tarihinde, bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçen yatırım işletmesi, söz konusu yatırımını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye devam eder. Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p> <p>18E. İlk uygulama tarihinde, önceden 10 uncu paragrafta izin verildiği üzere TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçmeyi tercih ettiği bağlı ortaklığındaki payına ilişkin olarak yatırım işletmesi önceki muhasebeleştirmelerinde herhangi bir düzeltme yapmaz.</p> <p>18F. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.</p> <p>18G. Bağlı ortaklıktaki yatırımın 18C-18F paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, 18C-18F paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünün yatırım işletmesi açısından uygulanabilir</p>	<p>yatırımının gerçeğe uygun değeri</p> <p>arasındaki fark tutarı kadar hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârları düzeltir.</p> <p>18D. İlk uygulama tarihinde, bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçen yatırım işletmesi, söz konusu yatırımını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye devam eder. Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.</p> <p>18E. İlk uygulama tarihinde, önceden 10 uncu paragrafta izin verildiği üzere TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçmeyi tercih ettiği bağlı ortaklığındaki payına ilişkin olarak yatırım işletmesi önceki muhasebeleştirmelerinde herhangi bir düzeltme yapmaz.</p> <p>18F. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.</p> <p>18G. Bağlı ortaklıktaki yatırımın 18C-18F paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde</p>
--	--	---



	<p>olduğu tarihin hemen önceki hesap döneminin başından önce olması durumunda, yatırımcı;</p> <p>(a) Yatırımın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri</p> <p>arasındaki farkla ilgili olarak hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağını düzeltir.</p> <p>Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başının cari dönem olması durumunda, özkaynağa ilişkin bu düzeltme cari dönemin başında yapılır.</p> <p>18H. Bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak daha evvelden yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.</p> <p>18I. 18C–18G paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesaba dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, 18C–18G paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır. Bir işletmenin önceki herhangi bir döneme ilişkin olarak düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlayarak bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esası açıklar.”</p>	<p>Değişiklikler ve Hatalar Standardında tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, 18C-18F paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünün yatırım işletmesi açısından uygulanabilir olduğu tarihin hemen önceki hesap döneminin başından önce olması durumunda, yatırımcı;</p> <p>(a) Yatırımın önceki defter değeri ile</p> <p>(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri</p> <p>arasındaki farkla ilgili olarak hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağını düzeltir.</p> <p>Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başının cari dönem olması durumunda, özkaynağa ilişkin bu düzeltme cari dönemin başında yapılır.</p> <p>18H. Bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak daha evvelden yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.</p> <p>18I. 18C–18G paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesaba dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağlı</p>
--	---	---



		<p>kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, 18C-18G paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır. Bir işletmenin önceki herhangi bir döneme ilişkin olarak düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlayarak bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esasları açıklar.</p>
--	--	--

Söz konusu Tebliğ, bu Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞLERDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ**

SIRA NO: 13

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 ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;

(a) 2 nci paragrafının (c) ve (d) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve aynı paragrafın (d) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (e) bendi eklenmiştir.

“(c) Yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediğinin ve dolayısıyla yatırım yaptığı işletmeyi konsolide edip etmeyeceğinin belirlenmesinde kontrol ilkesinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir,

(d) Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebeleştirme hükümlerini düzenlemektedir ve

(e) Yatırım işletmesini tanımlamakta ve yatırım işletmesinin belirli bağlı ortaklıklarının konsolide edilmesine ilişkin istisna getirmektedir.”

(b) 4 üncü paragrafının (b) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (c) bendi eklenmiştir.

“(c) Bir yatırım işletmesinin, bu TFRS’nin 31 inci paragrafı uyarınca tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtarak ölçmesi zorunlu olduğunda, konsolide finansal tablo sunması gerekli değildir.”

(c) 26 ncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlıklar ve 27-33 üncü paragraflar eklenmiştir.

“Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi

27 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olup olmadığını belirler. Yatırım işletmesi;

(a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden,

(b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve

(c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.

B85A-B85M paragrafları ilgili uygulama rehberine yer vermektedir.

28 İşletme, 27 nci paragraftaki tanımı karşılayıp karşılamadığını değerlendirirken, yatırım işletmelerine ait aşağıda yer alan belirgin özelliklere sahip olup olmadığını dikkate alır:

(a) Birden fazla yatırıma sahiptir (bakınız: B85O-B85P paragrafları),

(b) Birden fazla yatırımcıya sahiptir (bakınız: B85Q-B85S paragrafları),





(c) İlişkili tarafı olmayan yatırımcılara sahiptir (bakınız: B85T-B85U paragrafları) ve
(d) Özkaynak veya benzeri paylar şeklinde ortaklık paylarına sahiptir (bakınız: B85V-B85W paragrafları).

Yukarıda yer alan belirgin özelliklerden herhangi birinin bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez. Bu belirgin özelliklerin tümüne sahip olmayan yatırım işletmesi, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9A paragrafı uyarınca gerekli ilave açıklamaları sunar.

29 Durum ve koşulların, 27 nci paragraftaki yatırım işletmesi tanımını oluşturan üç unsurdan bir veya daha fazlasında veya 28 inci paragrafta belirtilen yatırım işletmelerine ait belirgin özelliklerde değişiklik olduğunu göstermesi durumunda, ana ortaklık yatırım işletmesi olup olmadığını yeniden değerlendirir.

30 Gerek yatırım işletmesi kapsamından çıkan gerekse yatırım işletmesi kapsamına giren ana ortaklık, durumundaki değişimi, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren ileriye yönelik olarak dikkate alır (bakınız: B100-B101 paragrafları).

Yatırım işletmeleri: konsolidasyona ilişkin istisna

31 32 nci paragrafta belirtilen durum dışında, yatırım işletmesi bağlı ortaklıklarını konsolide etmez veya başka bir işletmenin kontrolünü elde ettiğinde TFRS 3'ü uygulamaz. Bunun yerine, yatırım işletmesi bağlı ortaklıktaki yatırımını TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer.¹

32 31 inci paragrafta yer alan hükme bağlı kalmaksızın, yatırım işletmesinin yatırım faaliyetleriyle ilişkili hizmet sağlayan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda (bakınız: B85C-B85E paragrafları), işletme söz konusu bağlı ortaklığı bu TFRS'nin 19-26 nci paragraflarına göre konsolide eder ve bu tür bağlı ortaklık edinimlerine TFRS 3 hükümlerini uygular.

33 Ana ortaklık, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıkları vasıtasıyla kontrol ettiği işletmeler dahil olmak üzere kontrol ettiği tüm işletmeleri kendisi yatırım işletmesi değilse konsolide eder.

(d) Aynı Standardın "Tanımlar" başlıklı A Ekine "Grup" teriminden sonra gelmek üzere aşağıda yer alan "Yatırım işletmesi" terimi eklenmiştir.

“

Yatırım işletmesi	Yatırım işletmesi; (a) Yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla bir veya birden fazla yatırımcıdan fon elde eden, (b) Yatırımcısına veya yatırımcılarına, iş amacının fonları yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden ve (c) Yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçen ve değerleyen işletmedir.
--------------------------	--

”

(e) B85 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlıklar ve B85A-B85W paragrafları eklenmiştir.

“Bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi

B85A İşletme, yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirirken amacı ve oluşumu da dahil olmak üzere tüm durum ve koşulları dikkate alır. 27 nci paragrafta yer verilen yatırım





işletmesi tanımının üç unsuruna sahip olan işletme yatırım işletmesidir. B85B–B85M paragrafları söz konusu tanımın unsurlarını daha detaylı bir şekilde açıklamaktadır.

İş amacı

B85B Yatırım işletmesi tanımı uyarınca, işletme amacının yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri (temettü, faiz veya kira geliri gibi) ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmak olması gerekir. İşletmenin yatırım amacının ne olduğunu gösteren arz duyuruları, işletme tarafından dağıtılan yayınlar ve diğer kurumsal belgeler veya ortaklık belgeleri gibi belgeler, genel olarak yatırım işletmesinin iş amacına ilişkin kanıt sağlayacaktır. Ayrıca, işletmenin kendisini diğer taraflara (potansiyel yatırımcılara veya potansiyel olarak yatırım yapılacak işletmelere) sunma şekli daha fazla kanıt sağlayabilir. Bir işletmenin işini sermaye kazancı elde etmek amacıyla orta vadeli yatırım yapmak olarak sunması buna örnek teşkil eder. Diğer taraftan, kendisini yatırım yaptığı işletmeler ile birlikte ürün geliştirme, üretme veya pazarlama amacı olan bir yatırımcı olarak sunan işletme, bu durumda yatırımlarının yanı sıra geliştirme, üretim ve pazarlama faaliyetlerinden de getiri elde edeceğinden yatırım işletmesinin tanımıyla uyumlu olmayan bir amaca sahip olacaktır (bakınız: B85I paragrafı).

B85C Yatırım işletmesi, kendi faaliyetleri içerisinde önemli yer tutmasına rağmen, doğrudan veya bir bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırımcılarının yanı sıra üçüncü taraflara da yatırım ile ilgili hizmetleri sağlayabilir (örneğin; yatırım danışmanlığı hizmetleri, yatırım yönetimi, yatırım destek hizmetleri ve idari hizmetler).

B85D Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen yatırım getirisini (sermaye kazancı veya yatırım geliri) en üst seviyeye çıkarmak amacıyla gerçekleştirilmesi ve ayrı bir önemli işletme faaliyetini veya işletmeye ayrı bir önemli gelir kaynağını oluşturmaması durumunda, yatırım işletmesi doğrudan veya bağlı ortaklığı vasıtasıyla yatırım ile ilgili aşağıdaki faaliyetlerde de bulunabilir;

- (a) Yatırım yapılan işletmeye yönetim hizmetleri ile stratejik danışmanlık sağlamak ve
- (b) Yatırım yapılan işletmeye kredi, sermaye taahhüdü veya teminat gibi finansal destek sağlamak.

B85E Yatırım işletmesi, kendisine veya diğer taraflara B85C-B85D paragraflarında belirtilen yatırımlarla ilgili hizmetler veya faaliyetler sunan bir bağlı ortaklığa sahip olması durumunda, bu bağlı ortaklığı 32 nci paragraf uyarınca konsolide eder.

Çıkış stratejileri

B85F Yatırım planları da işletmenin iş amacına ilişkin kanıt sağlar. Yatırımlarını belirsiz süre için elde tutmayı planlamayı bunları sınırlı bir süre için elde tutması yatırım işletmesini diğer işletmelerden ayıran bir özelliğidir. Özkaynak yatırımları ile finansal olmayan varlık yatırımların elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olduğundan, yatırım işletmesinin bu yatırımların tamamından (veya tamamına yakınından) ortaya çıkan sermaye kazancını nasıl realize etmeyi planladığını belgeleyen bir çıkış stratejisi bulunur. Yatırım işletmesinin ayrıca sürekli borçlanma araçları gibi elde tutma süresinin belirsiz olma ihtimali olan borçlanma araçlarına ilişkin çıkış stratejisi de bulunur. İşletmenin her bir yatırım için özel bir çıkış stratejisini belgelemesi gerekli olmamakla birlikte farklı yatırım türleri veya portföyleri itibarıyla yatırımlardan çıkmak için gerçekçi bir zaman dilimini de içeren farklı muhtemel stratejiler belirlemesi gerekir. Bu değerlendirme açısından yalnızca yükümlülüklerin yerine



getirilmediği sözleşmenin ihlali gibi durumlarda devreye girecek çıkış mekanizmaları çıkış stratejileri olarak dikkate alınmaz.

B85G Çıkış stratejileri yatırımın türüne göre değişebilir. Halka arz, özel arz, bir işin ticari satışı, yatırım yapılan işletmelerdeki ortaklık paylarının (yatırımcılara) dağıtımı ve varlıkların satışı (yatırım yapılan işletmenin tasfiyesini müteakip varlıklarının satışı dahil olmak üzere) girişim sermayesi menkul kıymetlerine (yatırım sermaye fonlarına) yapılan yatırımlara ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasındadır. Yatırımın özel bir arz yoluyla veya halka açık bir piyasada satışı ise özkaynağa dayalı araçlara yapılan yatırımlardan halka açık bir piyasada işlem görenlere ilişkin çıkış stratejisi örnekleri arasında yer alır. Gayrimenkulün uzmanlaşmış araçlar veya açık bir piyasa vasıtasıyla satışı, gayrimenkul yatırımlarına ilişkin bir çıkış stratejisi örneğidir.

B85H Bir yatırım işletmesinin yasal, düzenleyici, vergisel veya benzer ticari nedenlerle bağlantılı olduğu diğer bir yatırım işletmesinde yatırımı bulunabilir. Bu durumda, yatırım yapılan işletme konumundaki yatırım işletmesinin yatırımlarına ilişkin olarak uygun çıkış stratejileri bulunması koşuluyla, yatırımcı konumundaki yatırım işletmesinin bu tür yatırıma ilişkin çıkış stratejisinin bulunması gerekli değildir.

Yatırımlardan elde edilen kazançlar

B85I İşletmenin veya işletmenin dahil olduğu grubun (başka bir ifadeyle, yatırım işletmesinin nihai ana ortaklığı tarafından kontrol edilen grubun) başka bir üyesinin, bu işletmenin yatırımlarından yatırım yapılan işletmeyle ilişkili olmayan diğer tarafların ulaşamayacağı başka faydalar elde etmesi veya elde etme amacına sahip olması durumunda, söz konusu işletme yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım yapmamaktadır. Bu tür faydalar arasında aşağıdakiler yer alır:

(a) Yatırım yapılan işletmenin iş süreçlerinin, varlıklarının veya teknolojisinin elde edilmesi, kullanılması, takas edilmesi veya bunlardan faydalanılması. Bu durum işletmenin veya diğer bir grup üyesinin herhangi bir yatırım yapılan işletmenin varlığını, teknolojisini, ürün veya hizmetlerinin elde edilmesi bakımından çok fazla veya özel haklara sahip olmasını içerir. Örneğin varlığın geliştirilmesinin başarılı kabul edilmesi durumunda, bu varlığın yatırım yapılan işletmeden satın alınması opsiyonunun elde tutulması,

(b) Ürünlerin veya hizmetlerin sunulması, geliştirilmesi, üretilmesi veya pazarlanması amacıyla işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki müşterek anlaşmalar (TFRS 11’de tanımlandığı şekliyle) veya diğer anlaşmalar,

(c) Yatırım yapılan işletme tarafından işletmenin veya diğer bir grup üyesinin borçlanma anlaşmalarına teminat göstermek amacıyla sağlanan finansal teminatlar veya varlıklar (ancak yatırım işletmesi yatırım yapılan işletmedeki yatırımını borçlanmaları için teminat olarak gösterebilir),

(d) İşletmenin yatırım yaptığı işletmedeki bir ortaklık payını söz konusu işletmeden veya diğer bir grup üyesinden satın alma hakkı veren ilişkili tarafının elinde bulunan opsiyon,

(e) B85J paragrafında belirtilen durum hariç olmak üzere, işletme veya diğer bir grup üyesi ile yatırım yapılan işletme arasındaki;

(i) İşletmenin, diğer grup üyelerinin veya yatırım yapılan işletmenin ilişkili tarafı olmayan işletmeler için mümkün olmayan işlemler,

(ii) Gerçeğe uygun değerinden gerçekleşmeyen işlemler veya





(iii) İşletmenin veya yatırım yapılan işletmenin iş faaliyetlerinin, diğer grup işletmelerinin iş faaliyetleri de dahil olmak üzere, önemli bir bölümünü yansıtan işlemler.

B85J Yatırım yapılan işletmelerden elde edilen sermaye kazancını ve yatırım gelirini artıran sinerjiden yararlanmak amacıyla, yatırım işletmesi aynı sektörde, pazarda veya coğrafi bölgede birden fazla işletmeye yatırım yapma stratejisine sahip olabilir. B85I(e) paragrafına bağlı olmaksızın, yatırım yapılan bu işletmelerin sırf birbirleri ile ticaret yapıyor olmaları işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemez.

Gerçeğe uygun değer ölçümü

B85K Yatırım işletmesinin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansını gerçeğe uygun değer esasından ölçmesi ve değerlemesi, gerçeğe uygun değer kullanımını bağlı ortaklıkların konsolide edildiği ya da iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki paylar için özkaynak yönteminin kullanıldığı duruma göre ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığından, yatırım işletmesi tanımının önemli bir unsurudur. Yatırım işletmesi söz konusu tanımın bu unsurunu karşıladığını göstermek için;

(a) TFRS'lerin, gerçeğe uygun değer kullanımını zorunlu tuttuğu veya kullanımına izin verdiği her durumda, finansal tablolarında yatırımlarının tamamını (veya tamamına yakını) gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ve yatırımcılara gerçeğe uygun değere ilişkin bilgiyi sağlar.

(b) Yatırım kararlarının alınmasında ve işletmenin yatırımlarının tamamının (veya tamamına yakınının) performansının değerlendirilmesinde öncelikli ölçüm olarak gerçeğe uygun değeri kullanan kilit yönetici personeline (TMS 24'te tanımlandığı üzere) gerçeğe uygun değere ilişkin bilgiyi işletme içinde raporlar.

B85L B85K(a) paragrafında belirtilen hükmü yerine getirmek üzere yatırım işletmesi;

(a) Yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardında yer verilen gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi seçecek,

(b) İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımları için TMS 28'deki özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin muafiyeti seçecek ve

(c) TFRS 9'da yer verilen hükümleri kullanarak finansal varlıklarını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçecektir.

B85M Yatırım işletmesi, genel müdürlük binası ve ilgili donanımı gibi yatırım niteliğinde olmayan bazı varlıklar ile finansal borçlara da sahip olabilir. 27(c) paragrafındaki yatırım işletmesi tanımının gerçeğe uygun değer ölçümü unsuru, yatırım işletmesinin yatırımları için geçerlidir. Buna göre, yatırım işletmesinin borçlarını ve yatırım amaçlı olmayan varlıklarını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmesi gerekli değildir.

Yatırım işletmesinin belirgin özellikleri

B85N İşletme, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığını belirlerken, bir yatırım işletmesinin belirgin özelliklerini (bakınız: 28 inci paragraf) taşıyıp taşımadığını dikkate alır. Söz konusu belirgin özelliklerden birinin veya daha fazlasının bulunmaması, işletmenin yatırım işletmesi olarak sınıflandırılmasını engellemekle birlikte işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesinde ilave değerlendirme yapılmasının gerekli olduğunu gösterir.



Birden fazla yatırım

B85O Yatırım işletmesi, riskini dağıtmak ve getirilerini en üst seviyeye çıkarmak için genellikle birden çok yatırımı birden elinde tutar. İşletme, yatırım portföyünü doğrudan veya birden çok yatırımı elinde tutan diğer bir yatırım işletmesinde tek bir yatırım şeklinde dolaylı olarak elinde tutabilir.

B85P İşletmenin tek bir yatırımı elinde tuttuğu zamanlar olabilir. Ancak işletmenin tek bir yatırımının bulunması, yatırım işletmesi tanımını karşılamasını engellemez. Örneğin, yatırım işletmesinin;

- (a) Kuruluş döneminde olması ve uygun yatırımları henüz belirlememesi nedeniyle birden çok yatırımı elde etmek için yatırım planını henüz yapmadığı,
- (b) Elden çıkardığı yatırımların yerine henüz başka yatırımlar yapmadığı,
- (c) Bireysel yatırımcılar tarafından elde edilemeyen tek bir yatırıma (örneğin, gerekli en düşük yatırım tutarının bireysel bir yatırımcı için çok yüksek olması) yatırım yapmak amacıyla yatırımcıların fonlarını bir araya getirmek için kurulduğu veya
- (d) Tasfiye sürecinde olduğu durumlarda yalnızca tek bir yatırımı elinde tutabilir.

Birden fazla yatırımcı

B85Q Genellikle yatırım işletmesinin, bireysel olarak erişemeyebilecekleri yatırım fırsatlarına ve yatırım yönetimi hizmetlerine ulaşmak için fonlarını bir araya getiren birçok yatırımcısı bulunur. Birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).

B85R Diğer taraftan, yatırım işletmesi geniş bir yatırımcı grubunun çıkarlarını temsil eden veya katkı sağlayan tek bir yatırımcı için veya bu yatırımcı tarafından kurulabilir (örneğin, emeklilik fonu veya devlet yatırım fonu).

B85S İşletmenin geçici olarak tek bir yatırımcıya sahip olduğu zamanlar olabilir. Örneğin, yatırım işletmesinin;

- (a) Henüz tamamlanmayan ve aktif olarak uygun yatırımcıları belirlediği ilk halka arz sürecinde olduğu,
- (b) İtfa edilmiş ortaklık paylarının yerine uygun yatırımcıları henüz belirlemediği veya
- (c) Tasfiye sürecinde olduğu durumlarda tek bir yatırımcısı bulunabilir.

İlişkili olmayan yatırımcılar

B85T Genellikle, yatırım işletmesinin kendisinin veya içerisinde yer aldığı grubun diğer üyelerinin ilişkili tarafı olmayan (TMS 24'te tanımlandığı üzere) birçok yatırımcısı vardır. İlişkili olmayan birçok yatırımcıya sahip olunması, işletmenin veya işletmenin yer aldığı grubun diğer üyelerinin sermaye kazancı veya yatırım geliri dışında faydaları elde etme ihtimalini azaltır (bakınız: B85I paragrafı).

B85U Bununla birlikte, bir işletmenin yatırımcıları işletme ile ilişkili olsalar dahi bu işletme yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir. Örneğin, yatırım işletmesi çalışanlarından oluşan bir grup için veya ilişkili taraf olan diğer yatırımcısı (yatırımcıları) için işletmenin esas yatırım fonu tarafından yatırımları tam olarak yansıtan ayrı bir "paralel" fon kurulabilir. Söz

konusu “paralel” fonun tüm yatırımcıları ilişkili taraf olsa dahi bu fon yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.

Ortaklık payları

B85V Yatırım işletmesi, zorunlu olmamakla birlikte, genellikle ayrı bir tüzel kişiliktir. Ortaklık payları, genellikle yatırım işletmesinin net varlıklarının nispi bir payını yansıtan özkaynak veya benzer paylar (katılım payları) şeklindedir. Bununla birlikte, yatırımcı sınıflarından bazılarının yalnızca belirli bir yatırımda veya yatırım gruplarında hakka sahip olduğu ya da net varlıklarda farklı oranlarda pay sahibi olduğu farklı yatırımcı sınıflarının bulunması, işletmenin yatırım işletmesi olmasını engellemez.

B85W Ayrıca, diğer TFRS’ler uyarınca, özkaynak tanımını karşılamayan borç şeklinde önemli ortaklık paylarına sahip olan işletme, borç sahiplerinin işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan değişken getirilere maruz kalması koşuluyla, yatırım işletmesi olarak nitelendirilebilir.”

(f) B99 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ve B100-B101 paragrafları eklenmiştir.

“Yatırım işletmesinin niteliğindeki bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi

B100 İşletme, yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, önceden 31 inci paragraf uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçtüğü bağlı ortaklığına TFRS 3’ü uygular. Niteliğinin değişme tarihi edinim tarihi olarak varsayılır. Bağlı ortaklığın varsayılan edinim tarihindeki gerçeğe uygun değerinin, varsayılan edinimden doğan şerefiyenin veya pazarlıklı satın alma kazancının ölçümünde transfer edilen bedeli yansıttığı kabul edilir.

B101 Bir yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, işletme 32 nci paragraf uyarınca konsolide etmeye devam edeceği bağlı ortaklıkları dışındaki bağlı ortaklıklarını konsolide etmeye niteliğinin değiştiği tarihte son verir. Yatırım işletmesi, bağlı ortaklıkları üzerindeki kontrolünü bu tarihte kaybetmiş gibi, konsolide etmeyi sonlandırdığı bağlı ortaklıklarına 25 ve 26 ncı paragraf hükümlerini uygular.”

(g) C1A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1B paragrafı eklenmiştir.

“C1B Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2, 4, C2A, C6A paragrafları ile Ek A değiştirilmiş ve 27-33, B85A–B85W, B100–B101 ve C3A–C3F paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.”

(ğ) C2A paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C2A TMS 8’in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalınmaksızın, bu TFRS’yi ilk kez uyguladığında ve daha sonra bu TFRS’ye ilişkin Yatırım İşletmeleri 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.”

(h) C3 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C3A-C3F paragrafları eklenmiştir.



“C3A İşletme ilk uygulama tarihinde, bu tarihte mevcut olan durum ve koşulları esas olarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir. İşletme ilk uygulama tarihinde yatırım işletmesi olduğuna karar verdiği takdirde, C5-C5A paragrafları yerine C3B-C3F paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

C3B 32 nci paragraf uyarınca konsolide edilen bağlı ortaklıklar hariç olmak üzere (bu bağlı ortaklıklara C3 ve C6 paragraflarından ya da C4-C4C paragraflarından uygun olanı uygulanır), bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi, işletme her bir bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi,

(a) Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile

(b) Bağlı ortaklığındaki yatırımın gerçeğe uygun değeri arasındaki farkla ilgili olarak ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap dönemini ve hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynak tutarını geriye dönük olarak düzeltir.

Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.

C3C TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.

C3D Bağlı ortaklıktaki yatırımın C3B-C3C paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8’de tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, C3B-C3C paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem ise, özkaynaktaki düzeltme cari dönemin başında yapılır.

C3E Bu TFRS’nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımın kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.

C3F İşletmenin Yatırım İşletmeleri değişikliklerini TFRS 10’u ilk kez uyguladığı dönemden sonraki bir dönemde uygulaması durumunda, C3A-C3E paragraflarında “ilk uygulama tarihi”ne yapılan atıflar, “Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliklerinin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başı” olarak dikkate alınır.”

(1) C6A paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C6A C3B-C5A paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, C3B-C5A paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır.”



MADDE 2 – 3/5/2009 tarihli ve 27217 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 146)’in ekinde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;

(a) 39S paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 39T paragrafı eklenmiştir.

“39T. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle D16 ve D17 paragrafları ile Ek C değiştirilmiş ve başlık ile E6-E7 paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm bu değişiklikler birlikte uygulanır.”

(b) C Ekinin giriş cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bu Ek, bu TFRS’nin ayrılmaz bir parçasıdır. Aşağıda yer alan hükümler, TFRS’lere geçiş tarihinden önce muhasebeleştirilen işletme birleşmeleri için geçerlidir. Bu Ek, yalnızca TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamına giren işletme birleşmeleri için uygulanır.”

(c) D16 paragrafının a bendi değiştirilmiş ve D17 paragrafının sonuna gelmek üzere aşağıdaki şekilde cümle eklenmiştir.

“D16. (a) Konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı edindiği işletme birleşmesinin etkileri açısından hiçbir düzeltme yapılmadığı durumda, ana ortaklığın TFRS’lere geçiş tarihine bağlı olarak konsolide finansal tablolarında yer alacak olan defter değerleri (bu seçim TFRS 10’da tanımlanan yatırım işletmelerinin gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıkları için geçerli değildir) veya

D17 Bu hükme bağlı olmaksızın, yatırım işletmesi olmayan bir ana ortaklık tarafından, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklıklar tarafından konsolidasyona ilişkin olarak uygulanan istisna kullanılmaz.”

(d) E5 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile E6 ve E7 paragrafları eklenmiştir.

“Yatırım işletmeleri

E6. TFRS’leri ilk kez uygulayan bir ana ortaklık, TFRS 10’da belirtildiği üzere TFRS’lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşulları esas alarak yatırım işletmesi olup olmadığını değerlendirir.

E7. TFRS’leri ilk kez uygulayan yatırım işletmesinin, ilk TFRS finansal tablolarının 31 Aralık 2014 tarihinde veya öncesinde başlayan yıllık raporlama dönemlerine ilişkin olması durumunda, TFRS 10’da belirtildiği üzere yatırım işletmesi TFRS 10’un C3C-C3D paragraflarındaki ve TMS 27’nin 18C-18G paragraflarındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. Bu paragraflarda ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine yapılan atıflar, sunulan en erken yıllık dönem olarak dikkate alınır. Sonuç olarak, bu paragraflarda yer alan atıflar TFRS’lere geçiş tarihi olarak dikkate alınır.”

MADDE 3 – 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İşletme Birleşmelerine Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 67)’in Ek’inde yer alan “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” Standardının;

(a) 2 nci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 2A paragrafı eklenmiştir.



“2A. Bu Standardın hükümleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesine uygulanmaz.”

(b) 7 nci paragrafın ilk cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“7. Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, TFRS 10’da yer alan hükümler kullanılır.”

(c) 64F paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 64G paragrafı eklenmiştir.

“64G. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 7 nci paragraf değiştirilmiş ve 2A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 4 – 30/1/2007 tarihli ve 26419 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Açıklamalara ilişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 42)’in Ek’inde yer alan “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının;

(a) 3 üncü paragrafın (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Söz konusu durumlarda, işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar.”

(b) 44W paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 44X paragrafı eklenmiştir.

“44X. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 3 üncü paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 5 – 18/1/2005 tarihli ve 25704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 7) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 4)’in Ek’inde yer alan “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardının;

(a) 40 ıncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 40A paragrafı eklenmiştir.

“40A. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımlar için 40(c) ve 40(d) paragraflarının uygulanması gerekli değildir.”

(b) 42A ve 42B paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“42A. Bir bağlı ortaklık TFRS 10’da tanımlanan yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bağlı ortaklığın sahiplik paylarındaki değişiklikten kaynaklanan nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

42B. Bir bağlı ortaklık yatırım işletmesi tarafından elde tutulmadığı ve bu bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçümü zorunlu olmadığı sürece, ana ortaklığın sahiplik paylarında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybına neden





olmayacak şekilde meydana gelen değişiklikler, örneğin kontrolün kazanılmasından sonra ana ortaklığın bağlı ortaklığının özkaynağa dayalı finansal araçlarını satması veya alması özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TFRS 10). Bu doğrultuda, oluşan nakit akışları, 17 nci paragrafta tanımlanan ortaklarla yapılan diğer işlemlerde olduğu gibi aynı şekilde sınıflandırılır.”

(c) 57 nci paragraftan sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 58 inci paragraf eklenmiştir.

“58. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 42A ve 42B paragrafları değiştirilmiş ve 40A paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 6 – 28/3/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 31)’in Ek’inde yer alan “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardının;

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

“58. (b) İşletme birleşmelerinde (TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında belirtildiği üzere, yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) (bakınız: 66-68 inci paragraflar).”

(b) 68C paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“68C. Paragraf 68A da açıklandığı üzere, vergisel açıdan gider yazılacak tutar (veya paragraf 68B uyarınca veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden farklı olabilir. Standardın 58 inci paragrafı uyarınca dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, verginin (a) aynı veya farklı bir dönemde kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmiş bir işlem veya olaydan kaynaklanması veya (b) bir işletme birleşmesinden (yatırım işletmesi tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesi hariç olmak üzere) kaynaklanması halleri dışında gelir veya gider olarak o dönemin kâr veya zararına dahil edilmelidir. Eğer vergiden indirilecek tutar (veya ileride gider yazılacak tahmini tutar) bununla ilgili birikmiş maaş ve ücret giderlerinden fazla ise bu durum vergisel gider indiriminin sadece çalışma karşılığı hizmet bedellerini değil özkaynak kalemini de içerdiğini gösterir. Bu durumda söz konusu dönem vergisi ve ertelenmiş vergi toplamını aşan kısmın doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir.”

(c) 98B paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 98C paragrafı eklenmiştir.

“98C. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 58 ve 68C paragrafları değiştirilmiş ve 98C paragrafı eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”





MADDE 7 – 31/12/2009 tarihli ve 27449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 24) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 167)’in Ek’inde yer alan “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardının;

(a) 4 üncü paragrafının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, yatırım işletmesi ile yatırım işletmesinin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındakiler hariç olmak üzere, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.”

(b) 9 uncu paragrafının “devletle ilişkili işletme” tanımından sonra gelen fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

““Kontrol” ve “yatırım işletmesi”; “ortak kontrol” ve “önemli etki” terimleri sırasıyla TFRS 10, “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” ve “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar”da tanımlanmış olup bu Standartta söz konusu TFRS’lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır.”

(c) 28A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 28B paragrafı eklenmiştir.

“28B. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 ve 9 uncu paragrafları değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 8 – 28/10/2006 tarihli ve 26330 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 40)’in ekinde yer alan “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardının;

(a) 4 üncü paragrafının (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir.”

(b) 97M paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 97N paragrafı eklenmiştir.

“97N. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 4 üncü paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 9 – 2/2/2006 tarihli ve 26068 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Ara Dönem Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 34) Hakkında Tebliğ’in ekinde yer alan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardının;

(a) 16A paragrafının (j) bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki şekilde (k) bendi eklenmiştir.

“(k) TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardında tanımlanan şekilde yatırım işletmesi haline gelen veya yatırım işletmesi olmaktan çıkan işletmeler için TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardının 9B paragrafındaki açıklamalar.”

(b) 53 üncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 54 üncü paragraf eklenmiştir.





“54. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 16A paragrafı değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 10 – 3/11/2006 tarihli ve 26335 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 41)’in ekinde yer alan “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının;

(a) 2 nci paragrafının (a) bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların bu Standardın hükümlerinden bazılarına veya tamamına göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir.”

(b) 2 nci paragrafının (g) bendinin birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Edinilenin alımına veya satımına ilişkin olarak, edinen ve satıcı pay sahibi arasında yapılan ve gelecekteki bir tarihte TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı kapsamında işletme birleşmesine yol açacak olan forward sözleşmeleri.”

(c) 80 inci paragrafının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Finansal riskten korunma muhasebesi, TFRS 10’da tanımlanan yatırım işletmesinin kendisi ile gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındaki işlemler hariç olmak üzere, grubun konsolide finansal tablolarında uygulanmaz; sadece aynı grup içindeki işletmelerin ayrı ve bireysel finansal tablolarında, söz konusu işletmeler arasında gerçekleştirilen işlemler için uygulanır.”

(ç) 103Q paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 103R paragrafı eklenmiştir.

“103R. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 ve 80 inci paragraflar değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 11 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 218)’in Ek’inde yer alan “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardının;

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

“(a) Aşağıdaki hususları tespit ederken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar;

(i) Diğer işletmedeki ya da anlaşmadaki payının niteliği,

(ii) Payının bulunduğu müşterek anlaşmanın türü (7-9 uncu paragraflar),

(iii) Uygulanabilir olması durumunda, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığı (9A paragrafı) ve”

(b) 9 uncu paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile 9A ve 9B paragrafları eklenmiştir.



“Yatırım işletmesinin niteliği

9A. Ana ortaklık TFRS 10’un 27 nci paragrafı uyarınca yatırım işletmesi olduğunu belirlediğinde, yatırım işletmesi olduğunu belirlerken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar. Yatırım işletmesi, yatırım işletmesinin belirgin özelliklerinden birine veya daha fazlasına sahip olmamasına rağmen (bakınız: TFRS 10’un 28 inci paragrafı), yatırım işletmesi olduğu sonucuna varmasının nedenlerini açıklar.

9B. İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde veya yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, yatırım işletmesi niteliğindeki değişikliği ve bu değişikliğin nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırım işletmesi haline gelen işletme, nitelik değişikliğinin sunulan döneme ait finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir;

(a) Nitelik değişikliği tarihi itibarıyla konsolide edilmesine son verilen bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun değerleri toplamı,

(b) TFRS 10’un B101 paragrafına göre hesaplanan varsa toplam kazanç ya da kayıplar ve

(c) Kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirildiği (ayrı olarak sunulmaması durumunda) kâr veya zarar kalemi (kalemleri).”

(c) 19 uncu paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan başlık ile 19A-19G paragrafları eklenmiştir.

“Konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklardaki paylar (yatırım işletmeleri)

19A. TFRS 10 uyarınca, konsolidasyon istisnası uygulaması ve bunun yerine bağlı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olan yatırım işletmesi bu hususu açıklar.

19B. Yatırım işletmesi konsolidasyona tabi olmayan her bir bağlı ortaklık için aşağıdakileri açıklar;

(a) Bağlı ortaklığın adı,

(b) Bağlı ortaklığın faaliyetinin sürdürüldüğü ana yer (ve faaliyetin sürdürüldüğü ana yerden farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve

(c) Yatırım işletmesinin elinde bulundurduğu sahiplik oranı ve sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.

19C. Yatırım işletmesinin, başka bir yatırım işletmesinin ana işletmesi olması durumunda, ana işletmenin, yatırım işletmesi olan bağlı ortaklığı tarafından kontrol edilen yatırımlara ilişkin olarak 19B(a)-(c) paragrafındaki açıklamaları da sunması gerekir. Bu açıklamalar, bağlı ortaklığın (veya bağlı ortaklıkların) yukarıdaki bilgiyi içeren finansal tablolarının ana işletmenin finansal tablolarına eklenmesiyle sunulabilir.

19D. Yatırım işletmesi aşağıdaki hususları açıklar;

(a) Konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın, nakit temettü şeklinde veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırım işletmesine fon transferi yapma yeteneği üzerindeki önemli kısıtlamaların (örneğin borçlanma anlaşmalarından, mevzuat hükümlerinden veya sözleşmeye dayalı anlaşmalardan kaynaklanan) niteliği ile kapsamı ve

(b) Bağlı ortaklığın finansal destek elde etmesine yardımcı olmak için sağlanan taahhütler ya da niyetler de dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya diğer şekillerde destek sağlamaya ilişkin mevcut taahhütler ya da niyetler.

19E. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma ya da bağlı ortaklığa finansal destek elde etmesi için yardımcı olma) durumunda, işletme aşağıdaki hususları açıklar;

(a) Konsolide edilmeyen her bir bağlı ortaklığa sağlanan desteğin şekli ile tutarı ve

(b) Destek sağlamanın nedenleri.

19F. Yatırım işletmesi kendisini veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklarını; raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan, kontrol edilen, yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek sağlamasını gerektirebilecek sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin, likidite anlaşmaları veya yapılandırılmış işletmenin varlıklarını satın alma veya işletmeye mali destek sağlamaya ilişkin kredi derecelendirme değerlendirmeleri).

19G. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan, yatırım işletmesinin kontrol etmediği yapılandırılmış bir işletmeye finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma veya finansal destek elde etmesi için bağlı ortaklığa yardımcı olma) ve söz konusu destek koşulunun yatırım işletmesinin yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarması durumunda, işletme söz konusu desteği sağlama kararına ulaşılması ile ilgili etkenleri açıklar.”

(d) 21 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 21A paragrafı eklenmiştir.

“21A. Yatırım işletmesinin 21(b)-21(c) paragrafları uyarınca zorunlu olan açıklamaları sunması gerekli değildir.”

(e) 25 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 25A paragrafı eklenmiştir.

“25A. Yatırım işletmesi kontrol ettiği ve 19A-19G paragrafları uyarınca yapılması gerekli açıklamaları sunduğu, konsolidasyona tabi olmayan, yapılandırılmış bir işletme için 24 üncü paragraf uyarınca gerekli olan açıklamaları sunmak zorunda değildir.”

(f) A Ekinde yer alan “• grup” ibaresinden sonra gelmek üzere “• yatırım işletmesi” ibaresi eklenmiştir.

(g) C1A paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1B paragrafı eklenmiştir.

“C1B. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 nci paragraf ile Ek A değiştirilmiş ve 9A-9B, 19A-19G, 21A ve 25A paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri’ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.”

MADDE 12 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 214)’in Ek’inde yer alan “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardının;



(a) 5 inci paragrafında yer alan “• grup” ibaresinden sonra gelmek üzere “• yatırım işletmesi” ibaresi eklenmiştir.

(b) 6 ncı paragrafında yer alan “8 inci Paragrafta” ibaresi “8-8A paragraflarında” olarak değiştirilmiştir.

(c) 8 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 8A paragrafı eklenmiştir.

“8A. Sunulan cari dönem ve tüm karşılaştırmalı dönemler boyunca tüm bağlı ortaklıkları için TFRS 10’un 31 inci paragrafı uyarınca konsolidasyon istisnasını uygulayan yatırım işletmesi finansal tabloları olarak sadece bireysel finansal tabloları sunar.”

(d) 11 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 11A ve 11B paragrafları eklenmiştir.

“11A. Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 10’un 31 inci paragrafı uyarınca TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesinin gerekli olduğu durumda, bağlı ortaklığındaki yatırımını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir.

11B. Ana ortaklığın yatırım işletmesi olmaktan çıkması veya yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, bu değişikliği nitelik değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) İşletme yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, 10 uncu paragraf uyarınca;

(i) Bağlı ortaklığındaki yatırımı maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirir. Bağlı ortaklığın nitelik değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri, o tarihteki tahmini maliyet olarak kullanılır ya da

(ii) Bağlı ortaklığındaki yatırımı TFRS 9’a göre muhasebeleştirmeye devam eder.

(b) İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde, bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçer. Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile yatırımcının nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç ya da kayıp olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Söz konusu bağlı ortaklıklara ilişkin olarak daha evvelden diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı, yatırım işletmesinin bu bağlı ortaklıkları niteliklerinin değiştiği tarihte elden çıkarılmış gibi değerlendirilir.”

(e) 16 ncı paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 16A paragrafı eklenmiştir.

“16A. Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (16 ncı paragraf kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), 8A paragrafı uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar.”

(f) 17 nci paragrafının birinci cümlesinde geçen “16 ncı Paragrafta” ibaresi “16-16A paragraflarında” olarak değiştirilmiştir.

(g) 18 inci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan 18A-18I paragrafları eklenmiştir.

“18A. Yatırım İşletmeleri (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27’ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 5, 6, 17 ve 18 inci paragraflar değiştirilmiş ve 8A, 11A-11B, 16A ve 18B-18I paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu





değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve Yatırım İşletmeleri'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.

18B. Yatırım İşletmeleri değişikliğinin ilk uygulandığı tarihte (bu TFRS'nin amaçları bakımından söz konusu değişikliklerin ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin başı), ana ortaklığın yatırım işletmesi olduğuna karar vermesi durumunda, bağlı ortaklığındaki yatırımı için 18C-18I paragraflarını uygular.

18C. Bağlı ortaklığındaki yatırımı önceden maliyet değeriyle ölçen yatırım işletmesi, bunun yerine söz konusu yatırımı bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi ilk uygulama tarihinde gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir ve

(a) Yatırımın önceki defter değeri ile

(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri

arasındaki fark tutarı kadar hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârları düzeltir.

18D. İlk uygulama tarihinde, bağlı ortaklığındaki yatırımı gerçeğe uygun değer farkını diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçen yatırım işletmesi, söz konusu yatırımı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye devam eder. Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.

18E. İlk uygulama tarihinde, önceden 10 uncu paragrafta izin verildiği üzere TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçmeyi tercih ettiği bağlı ortaklığındaki payına ilişkin olarak yatırım işletmesi önceki muhasebeleştirmelerinde herhangi bir düzeltme yapmaz.

18F. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.

18G. Bağlı ortaklıktaki yatırımın 18C-18F paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, 18C-18F paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bağlı ortaklığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünün yatırım işletmesi açısından uygulanabilir olduğu tarihin hemen önceki hesap döneminin başından önce olması durumunda, yatırımcı;

(a) Yatırımın önceki defter değeri ile

(b) Yatırımcının bağlı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri

arasındaki farkla ilgili olarak hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağını düzeltir.

Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başının cari dönem olması durumunda, özkaynağa ilişkin bu düzeltme cari dönemin başında yapılır.





18H. Bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağlı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağlı ortaklığına ilişkin olarak daha evvelden yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.

18I. 18C–18G paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, 18C–18G paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır. Bir işletmenin önceki herhangi bir döneme ilişkin olarak düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlayarak bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esasları açıklar.”

MADDE 13 – Bu Tebliğ, 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler bu Tebliği 1/1/2014 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.

MADDE 14 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

¹ TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının C7 paragrafında; “İşletmelerin bu TFRS’yi uygulamaları, ancak henüz TFRS 9’u uygulamamaları durumunda, bu Standartta yer alan ve TFRS 9’a yapılan göndermeler, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme’de yapılan bir gönderme olarak anlaşılmalıdır.” ifadesi yer almaktadır.

