



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

<b>ÖZET</b>	<b>İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) hakkında 45 Sıra No.lu Tebliğ yayımlanarak 215 Sıra No.lu Tebliğ'de değişiklik yapılmıştır.</b>
-------------	---

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan “İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 215)”, 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve TMS 28 yürürlüğe konulmuştur.

26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine dayanılarak hazırlanan ve 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 215)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 45)” ile TMS 28'de bazı değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu değişiklikler karşılaştırmalı olarak aşağıda tablo halinde verilmiştir.

215 NO.LU TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME	45 NO.LU TEBLİĞDEKİ DÜZENLEME	TMS 28'İN SON HALİ
<b>Hukuki dayanak</b> <b>MADDE 3 – (1)</b> Bu Tebliğ, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi ile 24/2/2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.	<b>MADDE 1 –</b> 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 3 üncü maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. <b>“Dayanak</b> <b>MADDE 3 – (1)</b> Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve	<b>Dayanak</b> <b>MADDE 3 – (1)</b> Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.





	Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.”	
<b>Tanımlar</b> <b>MADDE 4 – (1)</b> Bu Tebliğde geçen; (a) TMSK ve Kurul: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunu,	<b>MADDE 2 –</b> Aynı Tebliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,”	<b>Tanımlar</b> <b>MADDE 4 – (1)</b> Bu Tebliğde geçen; a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını
	<b>MADDE 3 –</b> Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir. <b>“Geçiş süreci</b> <b>GEÇİCİ MADDE 2 – (1)</b> İşletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının değiştirilen 17 nci, 25 inci, 27 nci, 28 inci, 30 uncu ve 36 ncı Paragraflarında ve aynı standarda eklenen 45A, 45B, 31A, 31B, 36A, 45C ve 45D Paragraflarında belirtilen hükümleri 1/1/2016 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.”	<b>Geçiş süreci</b> <b>GEÇİCİ MADDE 2 – (1)</b> İşletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının değiştirilen 17 nci, 25 inci, 27 nci, 28 inci, 30 uncu ve 36 ncı Paragraflarında ve aynı standarda eklenen 45A, 45B, 31A, 31B, 36A, 45C ve 45D Paragraflarında belirtilen hükümleri 1/1/2016 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.
<b>Yürütme</b> <b>MADDE 7 – (1)</b> Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.	<b>MADDE 4 –</b> Aynı Tebliğin 7 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. “ <b>MADDE 7 – (1)</b> Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.”	<b>Yürütme</b> <b>MADDE 7 – (1)</b> Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.
	<b>MADDE 5 –</b> Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe	



<p><b>Ortaklık payındaki değişiklikler</b></p> <p>25. İşletmenin bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki ortaklık payında azalma olması fakat işletmenin özkaynak yöntemini uygulamayı sürdürmesi halinde, ortaklık payındaki bu azalmaya ilişkin olarak daha önce diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilen kazanç ya da kaybın bu ortaklık payındaki azalışa isabet eden kısmı, ilgili varlıkların veya borçların elden çıkarılmasından kaynaklanan kazancın ya da kaybın kâr veya zarara aktarılmasının gerekli olduğu durumlarda, kâr veya zarar olarak sınıflandırılır.</p>	<p>Standardı (TMS 28) iştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının;</p> <p>a) 25 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.</p> <p>“25. İşletmenin bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki ortaklık payı azalıyor, fakat yatırımın iştirak ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılmasına devam ediliyorsa, daha önce diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilen kazanç ya da kaybın ortaklık payındaki bu azalışa isabet eden kısmı, ilgili varlık veya borçlar elden çıkarıldığında söz konusu kazanç veya kaybın kâr veya zararda yeniden sınıflandırılması gerekecek olması halinde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılır.”</p> <p>b) 45 inci Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45A ve 45B Paragrafları eklenmiştir.</p> <p>“45A. “-”</p> <p>45B. “Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi” (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 25 inci Paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde geriye dönük olarak TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”</p>	<p><b>Ortaklık payındaki değişiklikler</b></p> <p>25. İşletmenin bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki ortaklık payı azalıyor, fakat yatırımın iştirak ya da iş ortaklığı şeklinde sınıflandırılmasına devam ediliyorsa, daha önce diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilen kazanç ya da kaybın ortaklık payındaki bu azalışa isabet eden kısmı, ilgili varlık veya borçlar elden çıkarıldığında söz konusu kazanç veya kaybın kâr veya zararda yeniden sınıflandırılması gerekecek olması halinde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılır.</p> <p>45A. “-”</p> <p>45B. “Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi” (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 25 inci Paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde geriye dönük olarak TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan</p>
---	---	--



		husus dipnotlarda açıklanır.
<p>Özkaynak yöntemi işlemleri ...</p> <p><b>28.</b> İşletme (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil olmak üzere) ile iştirak veya iş ortaklığı arasında gerçekleşen, "aşağı yönlü" ve "yukarı yönlü" işlemlerden doğan kazanç veya kayıplar, işletmenin finansal tablolarına, ancak, söz konusu işlemlerle ilgisi bulunmayan iştirak veya iş ortaklığı yatırımcılarının payı ölçüsünde yansıtılır. "Yukarı yönlü" işlemler, örneğin, bir iştirakin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı gibi işlemlerdir. "Aşağı yönlü" işlemler ise, bir yatırımcı işletmenin iştirakine veya iş ortaklığına yaptığı varlık satışı veya katkısı gibi işlemlerdir. İştirakin veya iş ortaklığının bu işlemler sebebiyle oluşan kazanç veya kaybindan yatırımcı işletmeye düşen pay elimine edilir.</p>	<p><b>MADDE 6</b> – Aynı Tebliğin ekinde yer alan "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" Standardının;</p> <p><b>a)</b> 28 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "28. Bir işletme (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil) ile iştiraki veya iş ortaklığı arasında gerçekleşen, TFRS 3'te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturmayan varlıklar dahil "aşağı yönlü" ve "yukarı yönlü" işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, sadece ilişkili olmayan yatırımcılarının söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde işletmenin finansal tablolarına yansıtılır. "Yukarı yönlü" işlemler, bir iştirakin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı gibi işlemlerdir. İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığının bu işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplarındaki payı elimine edilir. "Aşağı yönlü" işlemler ise, bir yatırımcı işletmenin iştirakine veya iş ortaklığına yaptığı varlık satışları veya aynı sermaye katkıları (varlık şeklindeki sermaye katkıları) gibi işlemlerdir."</p> <p><b>b)</b> 30 uncu Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "30. Bir iştirak veya iş ortaklığına, sermayede (özkaynakta) pay karşılığında, TFRS 3'te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturmayan ve parasal olmayan varlık katkıları</p>	<p>Özkaynak yöntemi işlemleri ...</p> <p><b>28.</b> Bir işletme (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil) ile iştiraki veya iş ortaklığı arasında gerçekleşen, TFRS 3'te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturmayan varlıklar dahil "aşağı yönlü" ve "yukarı yönlü" işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, sadece ilişkili olmayan yatırımcılarının söz konusu iştirak veya iş ortaklığındaki payları ölçüsünde işletmenin finansal tablolarına yansıtılır. "Yukarı yönlü" işlemler, bir iştirakin veya iş ortaklığının yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı gibi işlemlerdir. İşletmenin, iştirak veya iş ortaklığının bu işlemlerden kaynaklanan kazanç veya kayıplarındaki payı elimine edilir. "Aşağı yönlü" işlemler ise, bir yatırımcı işletmenin iştirakine veya iş ortaklığına yaptığı varlık satışları veya aynı sermaye katkıları (varlık şeklindeki sermaye katkıları) gibi işlemlerdir.</p>



<p>30. Bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki parasal olmayan varlığın iştirak veya iş ortaklığındaki özkaynak payı karşılığındaki katkısının, söz konusu katkının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da tanımlandığı şekliyle ticari özünün bulunmaması durumu haricinde, 28 inci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekir. Böyle bir katkının ticari özünün bulunmaması durumunda, 31 inci Paragrafın ayrıca uygulanıyor olması dışında, kazanç veya kayıp gerçekleşmemiş olarak kabul edilir ve muhasebeleştirilmez. Bu tür gerçekleşmemiş bir kazanç veya kayıp, özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilen yatırıma karşı elimine edilmeli ve ertelenmiş kazanç veya kayıp olarak işletmenin konsolide finansal durum tablolarında veya yatırımların özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirildiği finansal durum tablosunda sunulmamalıdır.</p>	<p>yapılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıpların, söz konusu katkının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da tanımlandığı şekliyle ticari özünün bulunmaması durumu haricinde, 28 inci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekir. Böyle bir katkının ticari mahiyetinin bulunmaması durumunda, 31 inci Paragrafın ayrıca uygulanıyor olması dışında, kazanç veya kayıp gerçekleşmemiş olarak kabul edilir ve finansal tablolara alınmaz. Bu tür gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım karşısında elimine edilmeli ve ertelenmiş kazanç veya kayıplar olarak işletmenin konsolide finansal durum tablolarında veya yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği finansal durum tablosunda sunulmamalıdır.”</p> <p>c) 31 inci Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 31A ve 31B Paragrafları eklenmiştir.</p> <p>“31A. TFRS 3’te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturan varlıklar dahil aşağı yönlü bir işlemde kaynaklanan kazanç veya kayıp, işletme ile (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil olmak üzere) iştiraki veya iş ortaklığı arasında tamamıyla yatırımcının finansal tablolarında gösterilir.</p> <p>31B. Bir işletme varlık satışlarını veya varlık şeklindeki sermaye katkılarını iki veya daha fazla anlaşma (işlem) ile gerçekleştirebilir. Satılan veya katkı olarak sağlanan varlıkların TFRS</p>	<p>30. Bir iştirak veya iş ortaklığına, sermayede (özkaynakta) pay karşılığında, TFRS 3’te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturmayan ve parasal olmayan varlık katkıları yapılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıpların, söz konusu katkının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da tanımlandığı şekliyle ticari özünün bulunmaması durumu haricinde, 28 inci Paragraf uyarınca muhasebeleştirilmesi gerekir. Böyle bir katkının ticari mahiyetinin bulunmaması durumunda, 31 inci Paragrafın ayrıca uygulanıyor olması dışında, kazanç veya kayıp gerçekleşmemiş olarak kabul edilir ve finansal tablolara alınmaz. Bu tür gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım karşısında elimine edilmeli ve ertelenmiş kazanç veya kayıplar olarak işletmenin konsolide finansal durum tablolarında veya yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirildiği finansal durum tablosunda sunulmamalıdır.</p> <p>31A. TFRS 3’te tanımlandığı gibi bir işletme oluşturan varlıklar dahil aşağı yönlü bir işlemde kaynaklanan kazanç veya kayıp, işletme ile (konsolide edilen bağlı ortaklıkları dahil olmak üzere) iştiraki veya iş ortaklığı arasında</p>
--	--	--



	<p>3'te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturup oluşturmadığına karar verirken, bu varlıkların satılmasının veya katkı olarak verilmesinin, TFRS 10'un B97 nci Paragrafı uyarınca tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesi gereken çoklu anlaşmaların bir parçası olup olmadığını değerlendirir."</p> <p>ç) 45B Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45C Paragrafı eklenmiştir.</p> <p>"45C. Yatırımcı ile İştirak veya İş Ortaklığı Arasındaki Varlık Satışları veya Aynı Sermaye Katkıları (TFRS 10 ve TMS 28'e ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 28 ve 30 uncu Paragraflar değiştirilmiş ve 31A-31B Paragrafları eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır."</p>	<p>tamamıyla yatırımcının finansal tablolarında gösterilir.</p> <p>31B. Bir işletme varlık satışlarını veya varlık şeklindeki sermaye katkılarını iki veya daha fazla anlaşma (işlem) ile gerçekleştirebilir. Satılan veya katkı olarak sağlanan varlıkların TFRS 3'te tanımlandığı şekliyle bir işletme oluşturup oluşturmadığına karar verirken, bu varlıkların satılmasının veya katkı olarak verilmesinin, TFRS 10'un B97 nci Paragrafı uyarınca tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesi gereken çoklu anlaşmaların bir parçası olup olmadığını değerlendirir.</p> <p><b>Yürürlük tarihi ve geçiş</b></p> <p>...</p> <p>45C. Yatırımcı ile İştirak veya İş Ortaklığı Arasındaki Varlık Satışları veya Aynı Sermaye Katkıları (TFRS 10 ve TMS 28'e ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 28 ve 30 uncu Paragraflar değiştirilmiş ve 31A-31B Paragrafları eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.</p>
<p><b>Özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin istisnalar</b></p> <p>...</p> <p>(d) İşletmenin nihai ya da ara düzeydeki ana ortaklığı</p>	<p><b>MADDE 7 – Aynı Tebliğin ekinde yer alan "Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" Standardının;</b></p>	<p><b>Özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin istisnalar</b></p> <p>...</p> <p>(d) Nihai ana ortaklığın veya ara kademe bir ana ortaklığın,</p>



konumundaki işletmenin, TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolar hazırlayarak kamuoyunun bilgisine sunması.

#### Özkaynak yöntemi işlemleri

...

27. Bir grubun bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki payı, ana ortaklığın ve bu ana ortaklığın bağlı ortaklıklarının söz konusu iştirakteki veya iş ortaklığındaki paylarının toplamıdır. Bu kapsamda, söz konusu grubun diğer iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının elindeki paylar göz ardı edilir. Bir iştirakin veya iş ortaklığının kendi bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin veya iş ortaklıklarının bulunması durumunda; özkaynak yönteminin uygulanmasında dikkate alınan iştirak veya iş ortaklığına ilişkin kâr veya zarar ve net varlıklar, iştirakin finansal tablolarına yansıtılmış olan tutarların (iştirakin veya iş ortaklığının kendi iştirak ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar, diğer kapsamlı kâr ile net varlıklarındaki payı dahil olmak üzere) iştirakin veya iş ortaklığının muhasebe

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

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

b) 27 nci Paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

c) 36 ncı Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“36. 36A Paragrafında tanımlanan durum haricinde, bir iştirakin veya iş ortaklığının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için işletmenin uyguladığının

kamunun kullanımına açık ve TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması (TFRS'lere uygun finansal tablolarla bağlı ortaklıklar TFRS 10 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür ya da konsolide edilir).

#### Özkaynak yöntemi işlemleri

...

27. Bir grubun bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki payı, ana ortaklığın ve bu ana ortaklığın bağlı ortaklıklarının söz konusu iştirakteki veya iş ortaklığındaki paylarının toplamıdır. Bu kapsamda, söz konusu grubun diğer iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının elindeki paylar göz ardı edilir. Bir iştirakin veya iş ortaklığının kendi bağlı ortaklıklarının, iştiraklerinin veya iş ortaklıklarının bulunması durumunda; özkaynak yönteminin uygulanmasında dikkate alınan iştirak veya iş ortaklığına ilişkin kâr veya zarar ve net varlıklar, iştirakin finansal tablolarına yansıtılmış olan tutarların (iştirakin veya iş ortaklığının kendi iştirak ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar, diğer kapsamlı kâr ile net varlıklarındaki payı dahil olmak üzere) iştirakin veya iş ortaklığının muhasebe politikalarının yeknesak hale

<p>politikalarının yeknesak hale getirilmesi için gerekli düzeltmeler (bakınız: 35 ve 36 ncı Paragraflar) yapıldıktan sonraki tutarıdır.</p> <p><b>Özkaynak yöntemi işlemleri</b></p> <p>...</p> <p>36. Bir iştirakin veya iş ortaklığının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için işletmenin uyguladığının dışında muhasebe politikaları uygulaması durumunda; iştirakin veya iş ortaklığının finansal tablolarının işletme tarafından özkaynak yöntemi uygularken, iştirakin muhasebe politikalarını işletmenin muhasebe politikaları ile uyumlu hale getirmek için gerekli düzeltmeler yapılır.</p>	<p>dışında muhasebe politikaları uygulaması durumunda; iştirakin veya iş ortaklığının finansal tablolarının işletme tarafından özkaynak yöntemi uygularken, iştirakin muhasebe politikalarını işletmenin muhasebe politikaları ile uyumlu hale getirmek için gerekli düzeltmeler yapılır.”</p> <p><b>ç)</b> 36 ncı Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 36A Paragrafı eklenmiştir. “36A. 36 ncı Paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, kendisi yatırım işletmesi olmayan bir işletmenin yatırım işletmesi olan bir ortaklık ya da iş ortaklığında payı varsa, işletme özkaynak yöntemini uygularken, yatırım işletmesi ortaklığı veya iş ortaklığı tarafından bunların bağlı ortaklıklarındaki paylarına uygulanan gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamaya devam edebilir.”</p> <p><b>d)</b> 45C Paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki 45D Paragrafı eklenmiştir. “45D. Yatırım işletmeleri: “Konsolidasyon İstisnalarının Uygulanması” değişikliğiyle (TFRS 10 ,TFRS 12 ve TMS 28’deki değişiklikler), bu Standardın 17, 27 ve 36 ncı Paragrafları değiştirilmiş ve 36A Paragrafı eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”</p>	<p>getirilmesi için gerekli düzeltmeler (bkz: 35-36A Paragrafları) yapıldıktan sonraki tutarıdır.</p> <p><b>Özkaynak yöntemi işlemleri</b></p> <p>...</p> <p>36. 36A Paragrafında tanımlanan durum haricinde, bir iştirakin veya iş ortaklığının, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için işletmenin uyguladığının dışında muhasebe politikaları uygulaması durumunda; iştirakin veya iş ortaklığının finansal tablolarının işletme tarafından özkaynak yöntemi uygularken, iştirakin muhasebe politikalarını işletmenin muhasebe politikaları ile uyumlu hale getirmek için gerekli düzeltmeler yapılır.</p> <p>36A. 36 ncı Paragrafta yer alan hükme bağlı kalınmaksızın, kendisi yatırım işletmesi olmayan bir işletmenin yatırım işletmesi olan bir ortaklık ya da iş ortaklığında payı varsa, işletme özkaynak yöntemini uygularken, yatırım işletmesi ortaklığı veya iş ortaklığı tarafından bunların bağlı ortaklıklarındaki paylarına uygulanan gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamaya devam edebilir.</p>
---	--	--





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

Söz konusu Tebliğ 1/1/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup, bir örneği Sirkülerimize ek olarak verilmiştir.

Saygılarımızla...





## TEBLİĞ

**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:**

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

**MADDE 1** – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 215)’in 3 üncü maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**Dayanak**

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

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

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

**MADDE 3** – Aynı Tebliğe aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“**Geçiş süreci**

**GEÇİCİ MADDE 2** – (1) İşletmeler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının değiştirilen 17 nci, 25 inci, 27 nci, 28 inci, 30 uncu ve 36 ncı Paragraflarında ve aynı standarda eklenen 45A, 45B, 31A, 31B, 36A, 45C ve 45D Paragraflarında belirtilen hükümleri 1/1/2016 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.”

**MADDE 4** – Aynı Tebliğin 7 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

a) 25 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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



“45A. “-”

45B. “Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi” (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 25 inci Paragraf değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde geriye dönük olarak TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

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

**a)** 28 inci Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

**b)** 30 uncu Paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

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

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

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

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

“45C. Yatırımcı ile İştirak veya İş Ortaklığı Arasındaki Varlık Satışları veya Aynı Sermaye Katkıları (TFRS 10 ve TMS 28’e ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 28 ve 30 uncu Paragraflar değiştirilmiş ve 31A-31B Paragrafları eklenmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık



hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.”

**MADDE 7** – Aynı Tebliğin ekinde yer alan “Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” Standardının;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

