



INTERNATIONAL
PRACTICE GROUP

BAKIŞ

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1
Balgat-ANKARA-TR
Tel:0312-284 03 35-36
Fax:312-284 36 85
e-posta:info@bakis.com.tr

BAKIŞ MEVZUAT

KONU	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞLERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 12)
SAYI	2013/106
ÖZET	Tebliğ ile daha önce yayımlanan Standart Tebliğlerinde değişiklikler yapılmıştır.

17.07.2013 tarih ve 28710 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞLERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 12) ile

- 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 Ek'inde yer alan "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar" Standardında
- 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 11) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 217)'in Ek'inde yer alan "TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar" Standardında
- 31/3/2006 tarihli ve 26125 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 34)'in Ek'inde yer alan "TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması" Standardında
- 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" Standardında

değişiklikler yapılmıştır.

Tebliğ, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler bu Tebliği 1/1/2013



INTERNATIONAL
PRACTICE GROUP

BAKIŞ

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK & BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Ankara Merkez
Çetin Emec Bulvarı 1364.Sokak No1/1
Balgat-ANKARA-TR
Tel:0312-284 03 35-36
Fax:312-284 36 85
e-posta:info@bakis.com.tr

tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir.

Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.

Söz konusu Tebliğ aşağıda verilmiştir.

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞLERDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ
(SIRA NO: 12)**

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 Ek’inde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardının;

(a) C1 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1A paragrafı eklenmiştir.

“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.”

(b) C2 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C2. C2A-C6 paragraflarında belirtilenler hariç olmak üzere, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca, bu TFRS geriye dönük olarak uygulanır.”

(c) C2 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C2A ve C2B paragrafları eklenmiştir.

“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.

C2B. Bu TFRS’nin amacı bakımından, ilk uygulama tarihi, bu TFRS’nin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başıdır.”

(ç) C3 ve C4 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C3. İlk uygulama tarihinde,

(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

(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 muhasebeleştirilmelerde düzeltme yapmalarına gerek yoktur.

C4. İlk uygulama tarihinde, yatırımcının TMS 27 ve TMS Yorum 12 uyarınca konsolide etmediği bir yatırımını konsolide etmesinin zorunlu hale geldiğine karar vermesi durumunda, yatırımcı,

(a) Yatırım yapılan işletmenin TFRS 3 İşletme Birleşmeleri’nde tanımlanan şekilde bir işletme olması durumunda, önceden konsolide edilmeyen yatırım yapılan işletmedeki varlıklar, borçlar ve kontrol gücü bulunmayan paylar, söz konusu işletme bu TFRS’de yer alan kriterlere göre yatırım yapılan işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihten itibaren bu işletmeyi konsolide ediliyormuş gibi (ve dolayısıyla TFRS 3 uyarınca satın alma muhasebesi uygulamış gibi) ölçmelidir. Yatırımcı, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Kontrolün elde edildiği tarihin, hemen önceki hesap döneminin başından daha önce olduğu durumda;

(i) Muhasebeleştirilen varlıkların, borçların ve kontrol gücü bulunmayan payların tutarları ile

(ii) Yatırımcının yatırım yapılan işletmeyle ilişkisinin (yatırımın) önceki defter değeri arasındaki farkı, hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağındaki bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.

(b) Yatırım yapılan işletmenin TFRS 3’de tanımlanan şekilde bir işletme olmaması durumunda, önceden konsolide edilmeyen yatırımdaki varlıkları, borçları ve kontrol gücü bulunmayan payları, söz konusu işletme bu TFRS’de yer alan kriterlere göre kontrolün ele geçirildiği tarihten itibaren konsolide ediyormuş gibi (TFRS 3’te açıklanan satın alma yöntemini uygulayarak ancak yatırım yapılan işletmeye ilişkin hiçbir şerefiye muhasebeleştirilmeksizin) ölçmelidir. Yatırımcı, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki yıllık hesap dönemini

geriye dönük olarak düzeltilir. Kontrolün elde edildiği tarihin hemen önceki hesap döneminin başından daha önce olduğu durumda, yatırımcı;

(i) Muhasebeleştirilen varlık, borç ve kontrol gücü bulunmayan payların tutarları ile

(ii) Yatırımcının yatırım yapılan işletmeyle ilişkisinin (yatırımın) önceki defter değeri

arasındaki farkı, hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağında bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.”

(d) C4 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C4A-C4C paragrafları eklenmiştir.

“C4A. Yatırım yapılan işletmenin varlıklarının, borçlarının ve kontrol gücü olmayan paylarının C4 paragrafının (a) veya (b) bentleri uyarınca ölçümünün uygulanabilir olmaması durumunda (TMS 8’de tanımlandığı şekilde), yatırımcı,

(a) Yatırımın bir işletme olması durumunda, varsayılan edinim tarihinden itibaren TFRS 3’ün hükümlerini uygular. Varsayılan edinim tarihi, C4 paragrafının (a) bendinin uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemdir. En erken dönem, cari dönem de olabilir.

(b) Yatırımın bir işletme olmaması durumunda, yatırıma ilişkin herhangi bir şerefiye muhasebeleştirmeksizin, TFRS 3’te açıklanan satın alma yöntemini, varsayılan edinim tarihinden itibaren uygular. Varsayılan edinim tarihi, C4(a) paragrafının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başıdır. En erken dönem, cari dönem de olabilir.

Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken hesap döneminin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Varsayılan edinim tarihinin hemen önceki hesap döneminin başından daha önce olduğu durumda;

(c) Muhasebeleştirilen varlıkların, borçların ve kontrol gücü bulunmayan payların tutarları ile

(d) Yatırımcının yatırım yapılan işletmeyle ilişkisinin (yatırımın) önceki defter değeri

arasındaki farkı, hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağında bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.

Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem ise, özkaynaktaki düzeltme cari dönemin başında yapılır.

C4B. Yatırımcı C4-C4A paragraflarını uyguladığında ve bu TFRS’ye göre kontrolün elde edildiği tarihin TFRS 3’ün (TFRS 3 (2008)) yürürlük tarihinden sonra olması durumunda, C4 ve C4A paragraflarında TFRS 3’e yapılan atıflar TFRS 3 (2008)’e yapılmış sayılır. Kontrol, TFRS 3’ün (2008) yürürlük tarihinden önce elde edilmişse, yatırımcı TFRS 3’ü (2008) veya TFRS 3’ü (2006’da yayımlanan hali) uygular.

C4C. Yatırımcı C4-C4A paragraflarını uyguladığında ve bu TFRS’ye göre kontrolün elde edildiği tarihin TMS 27’nin (TMS 27 (2008)) yürürlük tarihinden sonra olması durumunda, yatırımcı, C4-C4A paragrafları uyarınca, yatırım yapılan işletmenin geriye dönük olarak konsolide edildiği tüm dönemlere bu TFRS’nin hükümlerini uygular. Kontrol, TMS 27’nin (2008) yürürlük tarihinden önce elde edilmişse, yatırımcı;

(a) C4-C4A paragrafları uyarınca yatırım yapılan işletmenin geriye dönük olarak konsolide edildiği tüm dönemlere bu TFRS’nin hükümlerini veya

(b) TMS 27 (2008)’in yürürlük tarihinden önceki dönemler için TMS 27’nin ilk yayımlanan versiyonunu (2005 yılında yayımlanan) ve sonraki dönemler için bu TFRS hükümlerini uygular.”

(e) C5 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C5. İlk uygulama tarihinde, yatırımcının TMS 27 ve TMS Yorum 12 uyarınca önceden konsolide ettiği yatırım yaptığı bir işletmeyi artık konsolide etmeyeceğine karar vermesi durumunda; yatırımcı yatırım yaptığı işletmedeki paylarının ölçümünü, yatırım yaptığı işletmeye katılım sağladığında (ancak bu TFRS hükümlerine göre kontrolü elde etmediğinde) veya işletmenin kontrolünü kaybettiğinde bu TFRS’nin hükümleri yürürlükte olsaydı nasıl yapacaksa o şekilde yapar. Yatırımcı, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Yatırımcı, yatırım yaptığı işletmeye katılım sağladığı (ancak bu TFRS hükümlerine göre kontrolü elde etmediği) veya işletmenin kontrolünü kaybettiği tarihin, hemen önceki hesap döneminin başlangıcından önce olduğu durumda;

(a) Varlık, borç ve kontrol gücü bulunmayan payların önceki defter değeri ve

(b) Yatırımcının yatırım yapılan işletmedeki payının muhasebeleştirilen tutarı

arasındaki farkı hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağında bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.”

(f) C5 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C5A paragrafı eklenmiştir.

“C5A. C5 paragrafına göre yatırım yapılan işletmedeki payların ölçümünün uygulanabilir olmaması durumunda (TMS 8’de açıklandığı üzere), yatırımcı bu TFRS’nin hükümlerini C5 paragrafının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönem-bu cari dönem de olabilir-başında uygular. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir

olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Yatırımcı, yatırım yaptığı işletmeye katılım sağladığı (ancak bu TFRS hükümlerine göre kontrolü elde etmediği) veya işletmenin kontrolünü kaybettiği tarihin hemen önceki hesap döneminin başlangıcından önce olduğu durumda;

- (a) Varlık, borç ve kontrol gücü bulunmayan payların önceki defter değeri ve
- (b) Yatırımcının yatırım yapılan işletmedeki payının muhasebeleştirilen tutarı

arasındaki farkı hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağında bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.

Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem ise, özkaynaktaki düzeltme cari dönemin başında yapılır.”

- (g) C6 paragrafının ilk iki cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C6. 23, 25, B94 ve B96-B99 paragrafları, TMS 27’de yapılan ve TFRS 10’a taşınan değişikliklerdir. C3 paragrafının uygulanması veya C4-C5A paragraflarının uygulanmasının zorunlu olması hariç olmak üzere, işletme söz konusu paragraflarda yer alan hükümleri aşağıdaki gibi uygular:”

(ğ) C6 paragrafından sonra aşağıda yer alan C6A paragrafından önce gelen başlık ile C6A ve C6B paragrafları eklenmiştir.

““Hemen önceki hesap dönemi”ne ilişkin atıflar

C6A. C4-C5A paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağlı kalımsız, 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, C4-C5A paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak okunur.

C6B. Daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlar, bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esasları açıklar.”

MADDE 2 – 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 11) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 217)’in Ek’inde yer alan “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” Standardının;

(a) C1 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1A ve “Geçiş hükümleri” başlığından sonra gelmek üzere C1B paragrafı eklenmiştir.

“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-C5, C7-C10 ve C12 paragrafları değiştirilmiş ve C1B ve C12A-C12B paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 11’in erken uygulanması durumunda, bu değişiklikler de erken uygulanmalıdır.

C1B. TMS 8’in 28 inci paragrafındaki hükümlere bağlı kalımsız, 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.”

- (b) C2-C5 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C2. Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçiş yapılması durumunda, bir işletme iş ortaklığındaki yatırımını, hemen önceki hesap döneminin başındaki şekliyle muhasebeleştirmelidir. Söz konusu ilk yatırım, edinimden doğan şerefiye de dâhil olmak üzere işletmenin daha önceden oransal konsolidasyona tabi tuttuğu varlık ve borçlarının defter değerlerinin toplamı olarak ölçülmelidir. Şerefiyenin önceden daha büyük bir nakit yaratan birime veya nakit yaratan birim grubuna ait olması durumunda, söz konusu şerefiye iş ortaklığı ile ait olunan nakit yaratan birim veya nakit yaratan birim grubunun görece defter değerleri esas olacak şekilde iş ortaklığına dağıtılmalıdır.

C3. Bu TFRS’nin C2 paragrafı uyarınca belirlenen yatırımın açılış bakiyesi, ilk muhasebeleştirme sırasında yatırımın tahmini maliyeti olarak kabul edilir. İşletmeler yatırımın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını değerlendirmek amacıyla TMS 28’in (2011 yılında değişen şekliyle) 40-43 üncü paragraflarını yatırımın açılış bakiyesine uygulamalı ve herhangi bir değer düşüklüğü zararını hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirmelidir. Daha önceden oransal konsolidasyona tabi tutulmuş iş ortaklıkları için geçiş hükümlerinin uygulanması sonucunda ortaya çıkan bir iş ortaklığındaki yatırımın muhasebeleştirilmesi durumunda, TMS 12 Gelir Vergileri Standardının 15 ve 24 üncü paragraflarındaki ilk muhasebeleştirme istisnası uygulanmaz.

C4. Daha önceden oransal konsolidasyona tabi tutulmuş varlık ve borçların toplanmasının negatif net varlık olarak sonuçlanması durumunda, işletmeler negatif net varlıklara ilişkin yasal veya zimni kabulden doğan

yükümlülüklerinin olup olmadığını değerlendirmeli ve mevcut olması durumunda söz konusu yükümlülüğe karşılık gelen borcu muhasebeleştirilmelidir. Negatif net varlıklara ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüklerinin olmadığı sonucuna varmaları durumunda, söz konusu yükümlülüğe karşılık gelen borcu muhasebeleştirmemeli bununla birlikte, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârları düzeltilmelidir. Bu durum, hemen önceki hesap döneminin başında ve bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihte iş ortaklığındaki muhasebeleştirilmemiş zarar payının toplamı ile birlikte açıklanmalıdır.

C5. Hemen önceki hesap döneminin başında tek kalemlik yatırım bakiyesinde toplanmış olan varlık ve borçların bir dökümü açıklanmalıdır. Bu açıklama, C2-C6 paragraflarında atıf yapılan geçiş hükümlerinin uygulandığı tüm iş ortaklıkları için toplu biçimde hazırlanmalıdır.”

(c) C7-C10 paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C7. Özkaynak yönteminden müşterek faaliyetteki paya ilişkin varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi yöntemine geçilmesi durumunda, işletmeler hemen önceki hesap döneminin başında, TMS 28'in (2011 yılında değişen şekliyle) 38 inci paragrafı uyarınca daha önceden özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırım ile anlaşmada yer alan net yatırımının bir parçasını oluşturan diğer kalemleri finansal durum tablosu dışı bırakmalıdır. Ayrıca müşterek faaliyetteki paylarına ilişkin varlık ve borçlarını, yatırımın defter değerinin bir bölümünü oluşturmuş olabilecek herhangi bir şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirir.

C8. İşletmeler sözleşmeye bağlı anlaşma uyarınca belirli orandaki hak ve yükümlülüklerine dayanarak, müşterek faaliyetle ilgili varlık ve borçlara ilişkin paylarını belirlemelidir. Varlık ve borçların ilk defter değerleri, hemen önceki hesap döneminin başındaki yatırımın defter değerinden özkaynak yönteminin uygulanması esnasında kullanılan bilgiye dayanılarak ayrıştırılması suretiyle ölçülür.

C9. TMS 28'in (2011 yılında değişen şekliyle) 38 inci paragrafı uyarınca daha önceden özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırım ile anlaşmada yer alan net yatırımın bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden doğan farklar ve şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları;

(a) Şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları finansal durum tablosu dışı bırakılan yatırımdan (ve işletmenin net yatırımının bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden) büyük ise, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkıyla birlikte yatırımla bağlantılı şerefiye ile mahsuplaştırılmalıdır.

(b) Şerefiye de dâhil olmak üzere muhasebeleştirilen varlık ve borçların net tutarları finansal durum tablosu dışı bırakılan yatırımdan (ve işletmenin net yatırımının bir parçasını oluşturan diğer tüm kalemlerden) küçük ise, hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlar ile düzeltilmelidir.

C10. Özkaynak yönteminden varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine geçiş yapan bir işletme, hemen önceki hesap döneminin başında, dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkı ile birlikte finansal durum tablosu dışı bırakılan yatırım ile muhasebeleştirilen varlık ve borçlar arasındaki mutabakatı göstermelidir.”

(c) C12 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“C12. TMS 27'nin 10 uncu paragrafı uyarınca, daha önceden bireysel finansal tablolarında müşterek faaliyete ilişkin payını maliyet değeri üzerinden bir yatırım olarak veya TFRS 9 çerçevesinde muhasebeleştiren bir işletme:

(a) Söz konusu yatırımı finansal durum tablosu dışı bırakır ve müşterek faaliyetteki payı ile ilgili varlık ve borçlarını C7-C9 paragrafları uyarınca belirlenen tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmelidir.

(b) Hemen önceki hesap döneminin başında, dağıtılmamış kârlarda düzeltilen herhangi bir bakiye farkı ile birlikte finansal durum tablosu dışı bırakılan yatırım ile muhasebeleştirilen varlık ve borçlar arasındaki mutabakatı göstermelidir.”

(d) C12 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C12A paragrafından önce gelen başlık ile C12A ve C12B paragrafları eklenmiştir.

““Hemen önceki hesap dönemi”ne ilişkin atıflar

C12A. C2-C12 paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan atıflarla bağlı kalınmaksızın, zorunlu olmamakla birlikte, işletme daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, C2-C12 paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak okunur.

C12B. Daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlar, bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esası açıklar.”

MADDE 3 – 31/3/2006 tarihli ve 26125 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 34)’in Ek’inde yer alan “TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardının;

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

“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.”

(b) D31 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“D31. TFRS’leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS 11’de yer alan geçiş hükümlerini aşağıdaki istisnalar ile birlikte uygulayabilir:

(a) TFRS 11’de yer alan geçiş hükümlerini uygularken, söz konusu hükümleri TFRS’ye geçiş tarihinden itibaren uygulamaya başlar.

(b) Oransal konsolidasyondan özkaynak yöntemine geçmesi durumunda, yatırımın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, söz konusu yatırım TFRS’lere geçiş tarihindeki bir yatırım olarak TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Sonuçta ortaya çıkan herhangi bir değer düşüklüğü, TFRS’lere geçiş tarihindeki dağıtılmamış kârlarda bir düzeltme olarak muhasebeleştirilir.”

MADDE 4 – 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) C1 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C1A paragrafı eklenmiştir.

“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 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.”

(b) C2 paragrafından sonra gelmek üzere aşağıda yer alan C2A ve C2B paragrafları eklenmiştir.

“C2A. Bu TFRS’nin açıklama hükümlerinin, TFRS 12’nin uygulandığı ilk hesap döneminden hemen önceki hesap döneminden önce başlayan ve sunulan herhangi bir hesap dönemi için uygulanması gerekli değildir.

C2B. Bu TFRS’nin 24-31 inci paragraflarında yer alan açıklama hükümlerinin ve bunlara rehberlik sağlayan B21-B26 paragraflarının, TFRS 12’nin uygulandığı ilk yıllık hesap döneminden önce başlayan ve sunulan herhangi bir hesap dönemi için uygulanması gerekli değildir.”

MADDE 5 – Bu Tebliğ, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. İsteyen işletmeler bu Tebliği 1/1/2013 tarihinden önce başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu durumda, anılan husus dipnotlarda açıklanır.

MADDE 6 – Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR

İLHAN ALKILIÇ