

TMS 27

KONSOLİDE ve BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu
 2. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 115 sıra no’lu,
 3. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu,
 4. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 184 sıra no’lu
 5. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik TMS 27’nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27’nin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Bu durumda yeni yayımlanan TFRS 3 de aynı dönemlere ilişkin olarak uygulanır ve önceki TMS 27 yürürlükten kalkar. Erken uygulama durumunda yeni TMS 27 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik TFRS 5 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü ve dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 27 tarafından yapılmış olup, sırasıyla 31/12/2008 ve 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 27’nin ilgili Tebliğde yer verilen yeni şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 27’nin bu Tebliğden önceki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden (www.tmsk.org.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

[TMS 27'nin bu versiyonu, 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 ve TMS 28'i Erken Uygulamayan işletmeler tarafından uygulanır]

**Türkiye Muhasebe Standardı 27
(TMS 27)
Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar**

Kapsam

1. Bu Standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler.
2. İşletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan şerefiye de dahil olmak üzere, işletme birleşmeleri ile ilgili muhasebeleştirme yöntemleri ve bunların konsolidasyon üzerindeki etkileri bu Standart kapsamında değildir. (bakınız: "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri")
3. Bu Standart, herhangi bir işletmenin yerel mevzuat gereği ya da kendi isteği ile bireysel finansal tablo düzenlemesi söz konusu olduğunda; bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde de uygulanır.

Tanımlar

4. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Konsolide finansal tablolar: Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır.

Kontrol: Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Kontrol gücü olmayan pay (Azınlık payı): bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan özkaynağıdır.

Ana ortaklık: Bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletmedir.

Bireysel finansal tablolar: Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

Bağlı ortaklık: Adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka işletme (ana ortaklık olarak bilinen) tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

5. Bir ana ortaklık veya onun bağlı ortaklığı, bir başka şirkete iştirak etmiş ya da müştereken kontrol edilen bir işletmeye ortak olmuş olabilir. Bu gibi durumlarda, bu Standarda uygun olarak hazırlanan ve sunulan konsolide finansal tablolarda, "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" ve "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardı hükümlerine de uyulur.
6. 5 inci Paragrafta tanımlanan türde işletmeler için bireysel finansal tablolar, söz konusu Paragrafta belirtilen finansal tablolara ilave olarak hazırlanan ve sunulan finansal tablolardır. Bireysel finansal tabloların, konsolide finansal tablolarla beraber ya da bunlara ek olarak sunulma zorunlulukları yoktur.
7. Herhangi bir bağlı ortaklığı, iştiraki ya da müştereken kontrol edilen bir işletmede payı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları, bireysel finansal tablo olarak adlandırılmaz.
8. 10 uncu Paragraf uyarınca konsolide finansal tablo sunma yükümlülüğünden muaf tutulan bir ana ortaklık, bireysel finansal tablolarını kendisinin tek finansal tabloları olarak sunabilir.

Konsolide finansal tabloların sunumu

9. 10 uncu Paragrafta tanımlanan konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünden muaf tutulan ana ortaklıklar dışındaki bir ana ortaklık, bağlı ortaklıklarını konsolide ettiği konsolide finansal tablolarını bu Standarda uygun olarak sunar.

10. Bir ana ortaklık yalnızca aşağıdaki durumlarda konsolide finansal tablo hazırlamayabilir:
- (a) Ana ortaklığın kendisinin bir başka ana ortaklığın tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer koşullarda oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, diğer ortakların ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları;
 - (b) Ana ortaklığın borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması (yerel veya bölgesel pazarlar dahil olmak üzere, yerli ya da yabancı bir borsa veya bir tezgah üstü piyasada);
 - (c) Ana ortaklığın kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasası ya da diğer düzenleyici kuruluş nezdinde başvuruda bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması ve
 - (d) Ana ortaklığın nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun konsolide finansal tablo hazırlaması.
11. 10 uncu Paragraf uyarınca konsolide finansal tablo yerine bireysel finansal tablo sunmayı seçen bir ana ortaklık bu Standardın 38-43 üncü Paragraflarında belirtilen hükümlere uyar.

Konsolide finansal tabloların kapsamı

12. Konsolide finansal tablolar ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını kapsar.*
13. Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir şirketteki oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilir. Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, ana ortaklık bir şirketteki oy haklarından yarısına veya daha azına sahip olsa da, kontrolün var olduğu kabul edilir:**
- (a) Diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma gereği oy haklarının yarısından fazlasının kontrol edilmesi,
 - (b) Bir düzenleme veya sözleşme gereği, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme yetkisine sahip olunması,
 - (c) İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulu veya eşdeğer yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olunması,
 - (d) İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücünün elde bulundurulması.
14. Bir işletme; hisse senedi ilmihaberleri, hisse-alım opsiyonu, adi hisse senedine çevrilebilir borç veya özkaynağa dayalı finansal araçlara ya da buna benzer kullanıldığında veya dönüştürüldüğünde başka bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarıyla ilgili işletmeye oy gücü veren ya da başka bir tarafın oy gücünü azaltan (potansiyel oy hakları) araçlara sahip olabilir. Bir işletmenin diğer bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını kontrol etme gücü olup olmadığının değerlendirilmesinde, başka bir işletmece elde tutulan potansiyel oy hakları dahil olmak üzere, mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy haklarının varlığı ve etkisi dikkate alınır. Potansiyel oy hakları, gelecekteki bir tarihte ya da gelecekte meydana gelecek bir olaya bağlı olarak kullanılabilir veya dönüştürülebilirler gibi durumlar söz konusu olduğunda, o an için mevcut kullanılabilir veya dönüştürülebilir potansiyel oy hakkı olarak değerlendirilmez.
15. Potansiyel oy haklarının kontrol gücüne katkıda bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinde; işletme, yönetimin bu hakları kullanma ve dönüştürme isteği ve finansal yeterliliği dışında, olayla ilgili (bireysel veya topluca değerlendirilen potansiyel oy haklarının kullanılma koşulları ve sözleşmeye bağlı düzenlemeler dahil) tüm hususları inceler.
16. Bir bağlı ortaklık, sadece yatırımcının bir girişim sermayesi (risk sermayesi), yatırım fonu, ya da benzeri bir işletme olması sebebiyle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmaz.

* Eğer bir bağlı ortaklık elde etme sırasında "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilme koşullarını yerine getiriyorsa, bu durumda TFRS 5'e göre muhasebeleştirilir.

** Bakınız: Özel Amaçlı İşletmelere ilişkin 12 Nolu Yorum.

17. Bir bağılı ortaklık, sadece faaliyet konularının grup içerisindeki diğer şirketlerin faaliyet konularından farklı olması sebebiyle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılamaz. Bu gibi bağılı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilmesi ve farklı faaliyet konularına ilişkin ilave bilgilerin dipnotlarda belirtilmesi suretiyle bağılı ortaklıklar hakkında gerekli bilgiler sunulmuş olur. Örneğin, “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardında kamuya açıklanması öngörülen bilgiler, grup içerisindeki değişik faaliyet konularının açıklanmasını sağlar.

Konsolidasyon işlemleri

18. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; ana ortaklık ve bağılı ortaklıkların tüm varlık, yabancı kaynak ve özkaynakları, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir. Konsolide finansal tabloların grupla ilgili finansal bilgileri tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi gösterebilmesi için daha sonra aşağıdaki işlemler uygulanır:
- (a) Ana ortaklığın her bir bağılı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağılı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir (bu işlemde arta kalan şerefiye ile ilgili hususlar TFRS 3’te belirlenmiştir);
 - (b) Konsolide edilen bağılı ortaklığın dönem kar veya zararından kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar belirlenir ve
 - (c) Konsolide edilen bağılı ortaklığın net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylarına (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar ana ortaklığa isabet eden tutardan ayrı olarak belirlenir. Net aktiflerden kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar:
 - (i) TFRS 3’e uygun olarak, işletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihte hesaplanan kontrol gücü olmayan paylardan (*azınlık paylarından*) ve
 - (ii) İşletme birleşmesinin gerçekleştiği tarihten sonra özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlardan oluşur.
19. Potansiyel oy haklarının mevcut olduğu durumlarda, kar veya zarar ya da özkaynaklardaki değişimle ilgili olarak ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar belirlenirken; mevcut sahiplik durumu dikkate alınır, potansiyel oy haklarının muhtemel kullanımı veya dönüştürülmesi gibi durumlar bu hesaplama dahil edilmez.
20. Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler tamamen elimine edilir
21. Gelir, gider ve temettüleri dahil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan, stoklar ve maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilen kar ve zararlar tamamen elimine edilir. Grup içi zararlar, varlıklarda konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünün oluştuğunu gösterebilir. Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar ve zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklara ilişkin olarak TMS 12 “Gelir Vergileri” Standardı hükümleri uygulanır.
22. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağılı ortaklığının finansal tabloları aynı tarih itibarıyla hazırlanmış olmalıdır. Ana ortaklık ve bağılı ortaklığın raporlama tarihlerinin farklı olması durumunda, uygulanmasının mümkün olmadığı durumlar hariç olmak üzere, bağılı ortaklık konsolidasyon amacıyla ana ortaklığın finansal tabloları ile aynı tarihteki ilave finansal tablolar hazırlar.
23. 22 nci Paragrafa uygun olarak konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağılı ortaklık finansal tablolarının ana ortaklık finansal tablolarından farklı tarihteki olması durumunda, iki tarih arasında geçen süre zarfında gerçekleşen önemli işlem ve olaylar ilgili finansal tablolara yansıtılır. Her durumda, ana ortaklık ile bağılı ortaklığın raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olamaz. Raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerinin farklılığı dönemler itibarıyla aynı olmalıdır.
24. Konsolide finansal tablolar, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenir.
25. Konsolide finansal tablolara dahil olan şirketlerin herhangi birinin finansal tablolarının benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için farklı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmış olması

durumunda, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ilgili şirketin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

26. Bir bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, TFRS 3'de belirlenen elde etme tarihinden itibaren konsolide finansal tablolara dahil edilir. Söz konusu bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, varlıkların ve borçların ana ortaklığın elde etme tarihindeki konsolide finansal tablolarına yansıtılmış değerlerine dayalı olmalıdır. Örneğin; konsolide edilmiş kapsamlı gelir tablosuna elde etme tarihinden sonra yansıtılmış amortisman giderleri, ilgili amortisman tabi varlıkların elde etme tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış gerçeğe uygun değerlerine dayalı olmalıdır. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücünü kaybettiği tarihe kadar, bir bağlı ortaklığın gelir ve giderleri konsolide finansal tablolara dahil edilir.
27. Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*), konsolide finansal durum tablosunda ana ortaklığın sahiplerinin özkaynaklardaki payından ayrı olarak, özkaynaklar içerisinde gösterilir.
28. Kar ya da zarar ve diğer kapsamlı gelirin her bir kısmı (bölümü), ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) aktarılır. Söz konusu durum kontrol gücü olmayan paylarda (*azınlık paylarında*) ters bakiye ile sonuçlansa dahi, toplam kapsamlı gelir ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) aktarılır.
29. Bir bağlı ortaklığın, özkaynak olarak sınıflanan önemli sayıda birikimli imtiyazlı hisse senedine (kâr dağıtımında bazı hakları öncelikle kazanan imtiyazlı hisseler) sahip olduğu ve söz konusu senetler kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) sahip ortaklar tarafından elde bulundurulduğu durumlarda; ana ortaklık söz konusu imtiyazlı hisselerin payına düşen temettülerin tutarına göre ayarlama yapmak suretiyle, temettü dağıtım tutarı açıklansın ya da açıklanmasın, kendi payına isabet eden kar veya zararı hesaplar.
30. Bir ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik oranı değişmesine karşın kontrol kaybı olmaması durumunda meydana gelen değişimler özkaynak işlemleri olarak muhasebeleştirilir. (örneğin ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler).
31. Böyle durumlarda, azınlık olmayanların paylarına veya kontrol gücü olan ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ait defter değerleri, bunların bağlı ortaklıkta sahip oldukları göreceli paylardaki değişimleri yansıtmak için düzeltilir. Kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir ve ana ortaklığın sahiplerine aittir.

Kontrolün kaybedilmesi

32. Bir ana ortaklık bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü, sahiplik oranlarında mutlak ya da göreceli bir değişiklik veya böyle bir değişiklik olmaksızın kaybedebilir. Bir bağlı ortaklığın; hükümetin, mahkemenin, kayyum ya da bir düzenleyici otoritenin kontrolü altına girmesi bu duruma örnek oluşturan hususlar arasındadır. Bu tür bir durum sözleşmeye bağlı bir anlaşmanın sonucu olarak da ortaya çıkabilir.
33. Ana ortaklık, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünü iki ya da daha fazla düzenleme (işlem) ile kaybedebilir. Ancak bazı durumlar birden fazla düzenlemenin tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmesine işaret eder. Düzenlemelerin tek bir işlem olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmemesinin belirlenmesinde, ana ortaklık, düzenlemenin bütün koşul ve ilkelerini ve bunların ekonomik etkilerini göz önünde bulundurur. Aşağıda ifade edilenlerden bir ya da birden fazlası, ana ortaklığın çoklu düzenlemeleri tek bir düzenleme olarak muhasebeleştirilmesini işaret edebilir:
 - (a) Çoklu düzenlemelerin aynı anda ya da birbirine bağlı olarak gerçekleşmesi.
 - (b) Düzenlemelerin genel bir ticari etkiye ulaşmak amacıyla tasarlanmış tek bir işlem oluşturması.
 - (c) Bir düzenlemenin meydana gelmesinin en az bir başka düzenlemenin de meydana gelmesine bağlı olması.
 - (d) Bir düzenlemenin, kendi başına ekonomik olarak doğrulanmaması, ancak, diğer başka düzenlemelerle beraber göz önünde bulundurulduğunda ekonomik olarak doğrulanması. Hisse senetlerinin piyasa fiyatının altındaki bir fiyata elden çıkarılması ve bunun sonradan piyasa fiyatının üzerinde oluşan elden çıkarma fiyatıyla telafi edilmesi bu duruma örnektir.

34. Ana ortaklık bağı ortaklıktaki kontrolünü kaybederse, ana ortaklık:
- (a) Kontrolün kaybedildiği tarihte bağı ortaklığın varlıklarını (şerefiye dahil) ve borçlarını defter değerleri üzerinden finansal durum tablosu dışı (*bilanço dışı*) bırakır;
 - (b) Kontrolün kaybedildiği tarihte eski bağı ortaklığının kontrol gücü olmayan paylarını (*azınlık paylarını*) defter değerleri ile finansal durum tablosu dışı (*bilanço dışı*) bırakır (bunlara atfedilen cari dönemdeki diğer kapsamlı gelirin her türlü bileşenleri de dahil olmak üzere);
 - (c) (i) Kontrol kaybı sonucunda oluşan işlem, olay ya da durumlardan, (varsa) alınan bedelin gerçeğe uygun değerini ve
(ii) Kontrol kaybı sonucunda oluşan işlemin, bağı ortaklıktaki hisselerin ortaklara ortak olmaları nedeniyle dağıtımını kapsaması durumunda, bu dağıtımı muhasebeleştirir;
 - (d) Kontrolü kaybettiği tarihte eski bağı ortaklıkta bulunan her türlü yatırımını gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirir;
 - (e) Diğer TMS/TFRS'ler uyarınca 35 inci Paragrafta belirlenen tutarları kar ya da zararda yeniden sınıflandırır veya doğrudan dağıtılmamış karlara aktarır ve
 - (f) Kar ya da zarar olarak sonuçlanan farkı ana ortaklığa ait kar ya da zararda muhasebeleştirir.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 27'nin 35 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

35. Ana ortaklığın bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağı 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 üzerinden muhasebeleştirir. Bu nedenle, daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya zararın ilgili varlıkların ya da borçların elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırılması söz konusu olursa, ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde kazanç veya zararı özkaynaktan kar ya da zarara aktararak (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. Örneğin, bağı ortaklığın satışa hazır finansal varlıkları varsa ve ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybediyorsa, ana ortaklık bu varlıklarla ilgili olarak daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya zararı kar ya da zararda yeniden sınıflandırır. Benzer şekilde, cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan yeniden değerlendirme olumlu farkının varlığın elden çıkarılması esnasında doğrudan dağıtılmamış karlara aktarılması söz konusu olursa, ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolü kaybettiğinde yeniden değerlendirme olumlu farkını doğrudan dağıtılmamış karlara aktarır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27'nin 35 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

35. Ana ortaklığın bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık, söz konusu bağı 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 üzerinden muhasebeleştirir. Bu nedenle, daha önce cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan kazanç veya zararın ilgili varlıkların ya da borçların elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak yeniden sınıflandırılması söz konusu olursa, ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybettiğinde kazanç veya zararı özkaynaktan kar ya da zarara aktararak (yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır. **Örneğin, bağı ortaklığın yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak birikmiş kur farklarının bulunması ve ana ortaklığın bağı ortaklık üzerindeki kontrolünü kaybetmesi durumunda, ana ortaklık yurtdışındaki işletme ile ilgili olarak daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya kaybı, kâr ya da zararda yeniden sınıflandırır.** Benzer şekilde, cari dönemde diğer kapsamlı gelire yansıtılan yeniden değerlendirme olumlu farkının varlığın elden çıkarılması esnasında doğrudan dağıtılmamış karlara aktarılması söz konusu olursa, ana ortaklık bağı ortaklık üzerindeki kontrolü kaybettiğinde yeniden değerlendirme olumlu farkını doğrudan dağıtılmamış karlara aktarır.

36. Bağı ortaklığın kontrolünün kaybı halinde; eski bağı ortaklıkta sahip olunan herhangi bir yatırım ve eski bağı ortaklıktan alacak veya eski bağı ortaklığa olan borç tutarları, diğere TMS/TFRS'lere uygun olarak kontrolün kaybedildiği tarih itibariyle muhasebeleştirilir.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 27'nin 37 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

37. Eski bağı ortaklıkta sahip olunan herhangi bir yatırımın bağı ortaklığın kontrolünün kaybedildiği tarih itibariyle, gerçeğe uygun değeri, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardı kapsamında finansal varlık olarak ilk defa muhasebeleştirilmesindeki gerçeğe uygun değeri olarak veya uygun olması durumunda bir iştirakteki veya müştereken kontrol edilen işletmedeki yatırımın ilk defa muhasebeleştirilmesindeki maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de ve 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarını (2010 ve 2011 versiyonlarını) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27'nin 37 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

37. Eski bağı ortaklıkta sahip olunan herhangi bir yatırımın gerçeğe uygun değeri bağı ortaklığın kontrolünün kaybedildiği tarih itibariyle, "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı uyarınca finansal varlık olarak ilk muhasebeleştirilmesindeki gerçeğe uygun değeri olarak veya uygun olması durumunda bir iştirakteki veya müştereken kontrol edilen işletmedeki yatırımın ilk muhasebeleştirilmesindeki maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

Bağı ortaklık, iştirak ve müştereken kontrol edilen işletmelerin bireysel finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 27'nin 38 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

38. Bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletme, bu tablolarda yer alan bağı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlarını;
- (a) Maliyet değeriyle veya
- (b) TMS 39'a uygun olarak muhasebeleştirir.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebe politikasının uygulanması esastır. Maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (ya da satış amaçlı varlık olarak sınıflanan bir grup varlık içerisine dahil edildiğinde) "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. Bu tür durumlarda, TMS 39 uyarınca muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar eski şekilde ölçülmeye devam edilir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27'nin 38 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

38. Bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletme, bu tablolarda yer alan bağı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlarını;
- (a) Maliyet değeriyle veya
- (b) TFRS 9 ve TMS 39'a uygun olarak muhasebeleştirir.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebe politikasının uygulanması esastır. Maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (ya da satış amaçlı varlık olarak sınıflanan bir grup varlık içerisine dahil edildiğinde) "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. Bu tür durumlarda, yatırımların TFRS 9 ve TMS 39'a göre muhasebeleştirilmesinde bir değişiklik olmaz.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27’nin 38 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

38. Bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletme, bu tablolarda yer alan bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlarını;

(a) Maliyet değeriyle veya

(b) TFRS 9’a uygun olarak muhasebeleştirir.

Her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebe politikasının uygulanması esastır. Maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, TFRS 5’e göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (ya da satış amaçlı varlık olarak sınıflanan bir grup varlık içerisinde dahil edildiğinde) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir. Bu tür durumlarda, yatırımların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesinde bir değişiklik olmaz.

38A. Bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştiraktan alınan kâr payları, işletmenin ilgili kâr paylarını edinme hakkı doğduğunda, işletmenin bireysel finansal tablolarında kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

38B. Bir ana ortaklığın, kendi ana ortaklığı olarak yeni bir işletme kurmak suretiyle grubunu aşağıdaki koşulları karşılayacak şekilde yeniden yapılandırması ve yeni ana ortaklığın, ilk ana ortaklıkta yer alan yatırımını bireysel finansal tablolarında Paragraf 38(a)’ya göre muhasebeleştirilmesi durumunda, yeni ana ortaklık, ilk ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan özkaynak kalemlerindeki payının yeniden yapılandırmanın gerçekleştiği tarihteki defter değerini maliyet tutarı olarak dikkate alır.

(a) Yeni ana ortaklığın, ilk ana ortaklıktan edindiği özkaynak araçları karşılığında kendi özkaynak araçlarını çıkartmak suretiyle ilk ana ortaklığın kontrolünü elinde bulundurması;

(b) Yeni gruba ait olan varlık ve yükümlülükler ile ilk gruba ait olan varlık ve yükümlülüklerin yeniden yapılandırmanın hemen öncesinde ve sonrasında aynı olması ve

(c) İlk ana ortaklığın yeniden yapılandırma öncesindeki sahiplerinin, yeniden yapılandırmanın hemen öncesinde ilk grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi paylar ile yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında yeni grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi payların aynı olması.

38C. Benzer şekilde, ana ortaklık olmayan bir işletme de, 38B Paragrafında yer alan koşulları karşılamak suretiyle ana ortaklığı olarak yeni bir işletme kurabilir. 38B Paragrafında yer alan hükümler bu tür yeniden yapılandırmalar için de aynen geçerlidir. Böyle durumlarda, 38B Paragrafında ‘ilk ana ortaklık’ ve ‘ilk gruba’ yapılan atıflar söz konusu ‘ilk işletme’ye yapılmış sayılır.

39. Bu Standart, hangi işletmelerin kamuya açıklanmak üzere bireysel finansal tablo hazırlaması gerektiğini belirlemez. Bir işletmenin TMS/TFRS’lere uygun bireysel finansal tablo hazırlaması durumunda, 38 ve 40-43 üncü Paragraflarda belirtilen hükümler uygulanır. İşletme, 10 uncu Paragrafta belirtilen istisnalar kapsamına girmediği, 9 uncu Paragrafta zorunlu tutulduğu üzere, kamuya açıklanmak üzere konsolide finansal tablo düzenlemeye devam eder.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 27’nin 40 ıncı Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

40. Konsolide finansal tablolarda TMS 39’a uygun olarak muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştirakler, yatırımcının bireysel finansal tablolarında da aynı yöntemle muhasebeleştirilir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27’nin 40 ıncı Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

40. Konsolide finansal tablolarda TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlar, yatırımcının bireysel finansal tablolarında da aynı yöntemle muhasebeleştirilir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 27’nin 40 ıncı Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

40. Konsolide finansal tablolarda TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen müştereken kontrol edilen işletmeler ve iştiraklerdeki yatırımlar, yatırımcının bireysel finansal tablolarında da aynı yöntemle muhasebeleştirilir.

Açıklamalar

41. Konsolide finansal tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (a) Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının %50’sinden fazlasına sahip olmadığı durumlarda ana ortaklık ile bağlı ortaklık arasındaki ilişkinin niteliği;
- (b) Doğrudan veya bağlı ortaklıklar vasıtasıyla dolaylı olarak oy hakkının veya potansiyel oy hakkının %50’sinden fazlasına sahip olunmakla beraber, kontrolün olmadığı varsayılarak konsolidasyona dahil edilmeyen işletmelerin konsolidasyona dahil edilmeme nedenleri;
- (c) Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan, ana ortaklığından farklı bir raporlama tarihi veya hesap dönemine ilişkin bağlı ortaklık finansal tablolarının raporlama tarihi ile, farklı bir raporlama tarihi veya döneminin kullanılmasının nedeni;
- (d) Borçların geri ödenmesi veya nakit temettü dağıtılması gibi konularda, bağlı ortaklığın ana ortaklığa fon aktarması ile ilgili önemli bir kısıtlama varsa, bu kısıtlamanın esası ve düzeyi;
- (e) Ana ortaklığın sahiplerinin sermaye üzerindeki kontrolü kaybetmesiyle sonuçlanmayan, ana ortaklığın bir bağlı ortaklıkta sahip olduğu paylardaki herhangi bir değişimin etkisini gösteren çizelge;
- (f) Bir bağlı ortaklıktaki kontrolün kaybedilmesi durumunda, ana ortaklık eğer Paragraf 34 uyarınca muhasebeleştirilmiş kazanç veya zarar varsa, söz konusu kazanç veya zararı;
 - (i) Kontrolün kaybedildiği tarih itibarıyla, eski bağlı ortaklıkta sahip olunan herhangi bir yatırımın muhasebeleştirilmesine ilişkin kazanç veya zarar tutarını;
 - (ii) Söz konusu kazanç veya zararın yansıtıldığı kapsamlı gelir tablosunun alt kalem veya kalemlerini (kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmese bile),

belirterek açıklar.

42. 10 uncu Paragraf uyarınca konsolide finansal tablo hazırlamamayı tercih eden bir ana ortaklığın bireysel finansal tablo hazırlaması durumunda, bireysel finansal tablolar aşağıdaki açıklamaları içermelidir:

- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolidasyondan muafiyetin tercih edildiği; kamuya açıklanmak üzere TMS/TFRS’lere uygun konsolide finansal tablosu hazırlanan işletmenin adı ve tescil olduğu ya da faaliyet gösterdiği ülke ve bu konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres;
- (b) Tescil edildiği ya da faaliyet gösterdiği ülkeler, sahiplik oranları ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranına ilişkin bilgiler dahil olmak üzere, önemli bağlı ortaklık, müştereken yönetilen işletme ve iştirak yatırımlarının listesi ve
- (c) “b” bendinde belirtilen yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlere ilişkin açıklama.

43. 42 nci Paragraf’da tanımlanan ana ortaklık tanımı dışında kalan bir ana ortaklık, bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen bir işletme veya iştirak yatırımcısı bireysel finansal tablo hazırladığında, bu finansal tablolarda aşağıdakiler açıklanır:

- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu ve kanunen hazırlanma zorunluluğu bulunmuyorsa neden hazırlandığı;
- (b) Kayıtlı olduğu ya da faaliyet gösterdiği ülkeler, sahiplik oranları ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranına ilişkin bilgiler dahil olmak üzere, önemli bağlı ortaklık, müştereken yönetilen işletme ve iştirak yatırımlarının listesi ve

- (c) “b” bendinde belirtilen yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemlere ilişkin açıklama.

Ayrıca finansal tabloların bu Standardın 9 uncu paragrafına ya da TMS 28 ve TMS 31 Standartlarına uygun olarak hazırlandığının belirtilmesi gerekir.

Yürürlük Tarihi ve Geçiş Hükümleri

44. “-”
45. “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde mevcut TMS 27 Standardının 4, 18, 19, 26-37 ve 41(e) ve (f) Paragraflarında 2008 yılında yapılan değişiklikleri uygulamak üzere yürürlüğe girer. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Ancak, bir işletme 01/07/2009 tarihi öncesi hesap dönemlerinde, TFRS 3 Standardını (2008 yılında yayımlanan) uygulamadığı sürece bu değişiklikleri uygulayamaz. Bir işletme bu TMS’yi 01/07/2009 tarihi öncesi hesap dönemlerinde uygulaması durumunda, bu durumu dipnotlarında açıklar. Bir işletme aşağıda belirtilen istisnalar haricinde söz konusu değişiklikleri geriye dönük olarak uygular:
- (a) Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ters bakiye verse bile 28 inci Paragraftaki cari dönemde özkaynaklara aktarılan toplam karlar ve zararların ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ait olması durumunda değişiklik. Bu nedenle, bir işletme bu değişikliğin uygulanmasından önceki raporlama dönemlerinde kar ya da zarara atfedilmeyi yeniden belirleyemez.
- (b) Bir bağlı ortaklıkta kontrolün elde edilmesinden sonra sahiplikle ilgili değişimlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin 30 ve 31 inci Paragraflardaki koşullar. Bu nedenle, 30 ve 31 inci Paragraflardaki koşullar bir işletmenin değişiklikleri uygulamasından önce meydana gelen değişimlere uygulanmaz.
- (c) Bir bağlı ortaklık üzerinde kontrolün kaybı ile ilgili olarak 34-37 nci Paragraflardaki koşullar. Bir işletme, bu değişiklikler uygulanmadan önce eskiden sahibi olduğu bağlı ortaklıktaki kontrolünü kaybederse bu bağlı ortaklığın defter değerini yeniden belirleyemez. Buna ek olarak, değişiklikler uygulanmadan önce meydana gelen bağlı ortaklık üzerinde kontrolün kaybı ile oluşan kar veya zarar yeniden hesaplanmaz.
- 45A. “-”
- 45B. “-”
- 45C. “-”
- 45D. “-”
- [Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 27’nin 45E Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**
- 45E. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 35, 37, 38 ve 40 Paragrafları değiştirilmiş ve 45D Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.
46. “-”