

TMS Yorum 12

KONSOLIDASYON – ÖZEL AMAÇLI İŞLETMELER

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS Yorum 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler” Yorumu 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 09/03/2007 tarih ve 26457 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.
- Sözü edilen Yorumla ilişkin herhangi bir değişiklik Tebliği bulunmamaktadır.

TMS Yorum 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler

İlgili düzenlemeler

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

Konu

1. Bir işletme dar kapsamlı ve tam olarak belirlenmiş bir amacı (örneğin, bir kiralama işlemi etkin kılmak, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmak veya finansal varlıkların aktife dayalı menkul kıymete çevrilmesi amacıyla) yerine getirmek için kurulmuş olabilir. Bu tür bir özel amaçlı işletme (“ÖAI”); şirket, vakıf, adi ortaklık veya tüzel kişiliği olmayan bir işletme olarak kurulmuş olabilir. ÖAI’ler, genellikle, yönetici heyetlerinin, mütevellilerinin veya yönetimlerinin ÖAI’nin faaliyetleri üzerindeki karar verme yetkilerini belirgin ve bazen kalıcı olarak sınırlayan hukuki düzenlemelerle kurulurlar. Bu tür düzenlemeler, genellikle, ÖAI’nin süregelen faaliyetlerini yönlendiren politikaların kurucular ya da sponsorlar dışındaki kimselerce değiştirilememesine yönelik hükümler içerir (diğer bir ifadeyle ÖAI’ler “oto-pilot” olarak nitelendirilen şekilde faaliyet gösterirler).
2. Diğer taraflar (“sermaye sağlayıcılar”) ÖAI’ya finansman sağlayabilmekte iken, sponsorlar (veya ÖAI’nin adına kurulduğu işletmeler) ÖAI’ye çoğunlukla varlık transfer eder, ÖAI’nin elinde bulundurduğu varlıkların kullanım hakkını elde eder veya ÖAI için hizmet sunarlar. ÖAI ile birtakım işlemlerde bulunan bir işletme (çoğunlukla kurucu veya sponsor) temelinde ÖAI’yi kontrol edebilir.
3. ÖAI’de sahip olunan pay; örneğin, borçlanma aracı, özkaynağa dayalı finansal araç, katılım hakkı, kalıntı payı veya kira şeklinde olabilir. Bazı paylar, sahiplerine, yalnızca sabit veya belirli oranda getiri sağlarken, diğerleri ÖAI’nin faaliyetlerine ilişkin gelecekteki diğer ekonomik faydaları edinme hakkı veya anılan faydalara ulaşma imkanı verirler. Çoğu durumda, kurucu veya sponsor (ya da ÖAI’nin adına kurulduğu işletme), ÖAI’nin özkaynağının küçük bir bölümüne sahip olmasına veya hiçbir bölümüne sahip olmamasına rağmen ÖAI’nin faaliyetleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.
4. TMS 27, raporlayan işletme tarafından kontrol edilen işletmelerin konsolide edilmelerini gerektirir. Ancak anılan Standart, ÖAI’lerin konsolidasyonu ile ilgili açık belirlemelerde bulunmaz.
5. Konu; bir işletmenin hangi koşullar altında bir ÖAI’yi konsolide etmesi gerektiğidir.
6. Bu Yorum, TMS 19’un uygulandığı işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar ya da çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planları açısından uygulanmaz.
7. Bir işletmeden ÖAI’ye yapılan varlık transferi, işletme açısından satış olarak değerlendirilme koşullarını taşıyabilir. Anılan transfer satış olarak değerlendirilme koşullarını taşımasına rağmen, TMS 27 ve de bu Yorumda yer alan hükümler, işletmenin söz konusu ÖAI’yi konsolide etmesini gerektirebilir. Bu Yorum, yapılan işlemin işletme tarafından satış olarak dikkate alınmasına veya yapılan satış işleminin sonuçlarının konsolidasyon esnasında ihmal edilmesine yönelik bir belirlemede bulunmaz.

Görüş birliđi

8. Bir işletme ile ÖAI arasındaki ilişkinin özünün, ilgili ÖAI'nin işletme tarafından kontrol edildiğini göstermesi durumunda söz konusu ÖAI konsolide edilir.
9. ÖAI açısından kontrol, faaliyetlerinin önceden belirlenmesinden ("oto-pilot" şeklinde faaliyet göstermesinden) veya başka bir nedenden kaynaklanabilir. TMS 27.13 bir işletmenin başka bir işletmeye ait oy haklarının yarısını veya daha azını elinde bulundurduğu durumlarda dahi kontrolün ortaya çıkabildiği çeşitli durumları gösterir. Benzer şekilde, kontrol, bir işletmenin ÖAI'nin özkaynağındaki payının az olduğu veya hiç olmadığı durumlarda da ortaya çıkabilir. Kontrol kavramının uygulanması, her durumda, ilgili tüm etkenler dikkate alınmak suretiyle muhakemede bulunmayı gerektirir.
10. TMS 27.13'de belirtilen durumlara ek olarak, örneğin, aşağıda belirtilen durumlar işletmenin ÖAI'yi kontrol ettiğini ve bunun sonucu olarak ilgili ÖAI'nin konsolide edilmesi gerektiğini gösterebilir (konuya yönelik ilave açıklamalar bu Yorumun Ekinde yer almaktadır):
 - a. ÖAI'nin faaliyetleri, esas itibariyle, işletmenin belirli ihtiyaçları çerçevesinde işletme adına yürütölmekte, böylelikle işletme ÖAI'nin faaliyetlerinden fayda sağlamaktadır;
 - b. İşletme, esas itibariyle, ÖAI'nin faaliyetlerine ilişkin faydanın çoğunluğunu elde etmesine imkan veren karar verme gücüne sahiptir ya da bir "oto-pilot" mekanizması oluşturulmak suretiyle söz konusu karar verme yetkilerini devretmiştir;
 - c. İşletme, esas itibariyle, ÖAI'ye ait faydaların çoğunluğunu elde etme hakkına sahiptir ve bu nedenle ÖAI'nin faaliyetlerinden kaynaklanan risklere de maruz kalabilmektedir;
 - d. İşletme, esas itibariyle, ÖAI'nin faaliyetlerinden kaynaklanan faydaları elde etmek amacıyla ilgili ÖAI'ye veya varlıklarına ilişkin kalıntı değer riskinin ya da mülkiyetten kaynaklanan risklerin çoğunluğunu elinde bulundurmaktadır.