

# TFRS 12

## ***DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR***

### **GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- “TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar” Standardı 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
  1. 17/07/2013 tarih ve 28710 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 12 sıra no’lu,
  2. 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 sıra no’lu,
  3. 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 44 sıra no’lu,
  4. 17/12/2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 77 sıra no’lu,
  5. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 115 sıra no’luTebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- İsteyen işletmelerin, bu Standardı 1/1/2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulamayı seçmesi mümkündür. Bu durumda, TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 (2011’de yayımlanan) ve TMS 28 (2011’de yayımlanan) Standartlarının bu dönemlere ilişkin tablolarda uygulanması ve Standartta yer alan açıklamaların tamamının yapılması zorunlu değildir.
- Birinci değişiklik doğrudan TFRS 12 tarafından yapılmış olup 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik ve üçüncü değişiklik doğrudan TFRS 12 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri, üçüncü değişiklik ise 01/01/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü değişiklik *2014-2016 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* tarafından yapılmış olup 31/12/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yazım ve dilbilgisi düzeltmeleri kapsamında yapılmıştır.

**Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS 12’nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS 12’nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (<http://www.kgk.gov.tr>) ve ilgili Resmi Gazetelerden (<http://www.resmigazete.gov.tr>) ulaşabilirler.**

**Türkiye Finansal Raporlama Standardı 12**  
**(TFRS 12)**  
**Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar**

**Amaç**

---

- 1 Bu TFRS'nin amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıda yer alan hususları değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin işletme tarafından açıklanmasını sağlamaktır:
- (a) İşletmenin *diğer işletmelerdeki paylarının niteliği* ile bunlara ilişkin riskler ve
- (b) Söz konusu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri.

**Amacın karşılanması**

- 2 1 inci paragrafta belirtilen amacın karşılanması için işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Aşağıdaki hususları tespit ederken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar;
- (i) Diğer işletmedeki ya da anlaşmadaki payının niteliği,
- (ii) Payının bulunduğu müşterek anlaşmanın türü (7-9 uncu paragraflar ),
- (iii) Uygulanabilir olması durumunda, yatırım işletmesi tanımını karşılayıp karşılamadığı (9A paragrafı ) ve
- (b) Aşağıdaki işletme ve anlaşmalardaki paylarına ilişkin bilgiler:
- (i) Bağlı ortaklıklar (10–19 uncu paragraflar),
- (ii) Müşterek anlaşmalar ve iştirakler (20–23 üncü paragraflar) ve
- (iii) İşletme tarafından kontrol edilmeyen *yapılandırılmış işletmeler* (konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki) (24–31 inci paragraflar)
- 3 Bu TFRS'de zorunlu kılınan açıklamalar, diğer TFRS'lerde zorunlu kılınan açıklamalarla birlikte 1 inci paragrafta belirtilen amacı karşılamıyorsa, işletme bu amacı karşılamak için gerekli olan her türlü ek bilgiyi açıklar.
- 4 Bir işletme, açıklamaya ilişkin amacın karşılanmasına yetecek ayrıntı seviyesini ve bu TFRS'nin her bir gerekliliğine ne kadar vurgu yapacağını göz önünde bulundurur. İşletme, açıklamaların toplulaştırılmasını ve ayrıştırılmasını, çok sayıda önemsiz ayrıntının dâhil edilmesi ya da farklı özelliklere sahip kalemlerin toplulaştırılması suretiyle faydalı bilginin muğlaklaşmasına imkân vermeyecek şekilde yapar.

**Kapsam**

---

- 5 Bu TFRS aşağıdakilerden herhangi birinde payı bulunan bir işletme tarafından uygulanır:
- (a) Bağlı ortaklıklar,
- (b) Müşterek anlaşmalar (başka bir ifadeyle müşterek faaliyetler veya iş ortaklıkları),
- (c) İştirakler,
- (d) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeler.
- 5A B17 paragrafında belirlenen durum hariç olmak üzere, bu TFRS'de yer alan hükümler, 5'inci paragrafta sayılan ve TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca satış amaçlı elde tutulan veya durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılan (ya da bu şekilde sınıflandırılmış elden çıkarılacak varlık grubunda yer alan) işletme paylarına uygulanır.
- 6 Bu TFRS hükümleri aşağıdakilere uygulanmaz:

- (a) TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardının uygulandığı işten ayrılma sonrası fayda planları veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planlarına.
- (b) İşletmenin TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar* Standardının hükümleri uyarınca hazırladığı bireysel finansal tablolarına. Ancak;
  - (i) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerde payı bulunduğu ve işletme tek finansal tablolar seti olarak bireysel finansal tablolar setini hazırladığında, bireysel finansal tablolarını hazırlarken 24–31 inci paragraflarda yer verilen hükümleri uygular.
- (c) (ii) TFRS 10’ daki 31 inci paragraf ile uyumlu olarak bütün bağlı ortaklıkları gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal tablolar hazırlayan yatırım işletmesi bu TFRS’de yatırım işletmeleriyle ilgili olarak talep edilen açıklamaları sunar. Anlaşma üzerinde önemli etki ile sonuçlanmadığı veya yapılandırılmış bir işletmedeki bir pay olmadığı sürece, bir müşterek anlaşmada katılımı bulunan ancak müşterek kontrole sahip olmayan bir işletme tarafından elde tutulan paylara.
- (d) Diğer bir işletmedeki TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardının uyarınca muhasebeleştirilen paylara. Ancak bu Standart aşağıdaki durumlarda bu tür bir pay için de uygulanır:
  - (i) Payın, TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Paylar* Standardının uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçülen iştirakteki ya da iş ortaklığındaki bir pay olması veya
  - (ii) Payın, konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmedeki pay olması.

## Önemli değerlendirmeler ve varsayımlar

- 7 **İşletme aşağıdakileri belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirmelere ve varsayımlara (aynı zamanda bu değerlendirme ve varsayımlardaki değişikliklere) ilişkin bilgileri açıklar:**
  - (a) **Diğer bir işletmeyi, başka bir ifadeyle TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Standardının 5 ve 6 ncı paragraflarında tanımlanan şekliyle yatırım yaptığı bir işletmeyi kontrol edip etmediğini,**
  - (b) **Bir anlaşmada müşterek kontrole veya diğer bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığını ve**
  - (c) **Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç oluşturma yoluyla yapılandırıldığı durumlarda müşterek anlaşmanın türünü (müşterek faaliyet veya iş ortaklığı olarak).**
- 8 7 nci paragraf uyarınca açıklanması gerekli olan önemli değerlendirme ve varsayımlar; durum ve koşullarda meydana gelen değişimlerin; kontrole, müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip olunup olunmadığı hususunda varılan sonucun raporlama döneminde değişmesine neden olacak seviyede bulunması durumunda yapılması gerekli olan değerlendirme ve varsayımları da içerir.
- 9 Bir işletme, 7 nci paragraf hükümlerine uyabilmek için, aşağıda örnek olarak verilen hususları belirlerken yapmış olduğu yargı içeren önemli değerlendirme ve varsayımları açıklar:
  - (a) Diğer bir işletmenin oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol etmediği.
  - (b) Diğer bir işletmenin oy haklarının yarısından daha azına sahip olmasına rağmen bu işletmeyi kontrol ettiği.
  - (c) Vekil mi yoksa asil mi olduğunu (bakınız: TFRS 10’un B58–B72 paragrafları).
  - (d) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20’sine veya daha fazlasına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunmadığı.
  - (e) Diğer bir işletmenin oy haklarının yüzde 20’sinden daha azına sahip olmasına rağmen bu işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu.

## Yatırım İşletmesinin Niteliği

---

- 9A. Ana ortaklık TFRS 10'un 27 nci paragrafı uyarınca yatırım işletmesi olduğunu belirlediğinde, yatırım işletmesi olduğunu belirlerken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar. Yatırım işletmesi, yatırım işletmesinin belirgin özelliklerinden birine veya daha fazlasına sahip olmamasına rağmen (bakınız: TFRS 10'un 28 inci paragrafı), yatırım işletmesi olduğu sonucuna varmasının nedenlerini açıklar.
- 9B. İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde veya yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, yatırım işletmesi niteliğindeki değişikliği ve bu değişikliğin nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırım işletmesi haline gelen işletme, nitelik değişikliğinin sunulan döneme ait finansal tablolar üzerindeki etkisini açıklar. Bu açıklama aşağıdakileri içerir;
- (a) Nitelik değişikliği tarihi itibarıyla konsolide edilmesine son verilen bağlı ortaklıkların gerçeğe uygun değerleri toplamı,
- (b) TFRS 10'un B101 paragrafına göre hesaplanan varsa toplam kazanç ya da kayıplar ve
- (c) Kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirildiği (ayrı olarak sunulmaması durumunda) kâr veya zarar kalemi (kalemleri).

## Bağlı Ortaklıklardaki Paylar

---

### 10 Bir işletmenin aşağıdakileri açıklaması gerekir:

(a) **Konsolide finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri anlamasını sağlayan bilgiler:**

(i) Grubun yapısı ve

(ii) Kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu pay (12 nci paragraf).

(b) **Konsolide finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirmesini sağlayan bilgiler:**

(i) İşletmenin, grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı (13 üncü paragraf),

(ii) Konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimler (14–17 inci paragraflar),

(iii) Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin sonuçları (18 inci paragraf) ve

(iv) Raporlama dönemi içinde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları (19 uncu paragraf).

- 11 Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan bağlı ortaklığa ait finansal tabloların raporlama tarihinin veya döneminin, konsolide finansal tablolarından farklı olması durumunda (bakınız: TFRS 10'nun B92 ve B93 paragrafları), işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Bu bağlı ortaklığın finansal tablolarının raporlama dönemi sonu tarihi ve

(b) Farklı tarih veya dönem kullanılmasının nedeni.

### **Kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip oldukları pay**

- 12 Bir işletme kendi açısından önemlilik kriterini sağlayan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir bağlı ortaklık için aşağıdakileri açıklar:

(a) Bağlı ortaklığın adı.

- (b) Bağlı ortaklığın işi esas olarak sürdürdüğü yer (ve farklı olması durumunda şirket merkezinin bulunduğu ülke).
- (c) Kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde tutulan sahiplik payı oranı.
- (d) Sahiplik payı oranından farklı olması durumunda, kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde tutulan oy hakkı oranı.
- (e) Raporlama dönemi içinde bağlı ortaklığın kontrol gücü olmayan paylarına ayrılan kâr veya zarar tutarı.
- (f) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bağlı ortaklığın birikmiş kontrol gücü olmayan payları.
- (g) Bağlı ortaklığa ilişkin özet finansal bilgi (bakınız: B10 paragrafı).

### **Önemli kısıtlamaların niteliği ve kapsamı**

13 Bir işletme aşağıdakileri açıklamak zorundadır:

- (a) İşletmenin, grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamalar (örneğin; yasal, sözleşmeye bağlı ve düzenleyici kısıtlamalar). Bu kısıtlamalara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:
  - (i) Ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının nakit veya diğer varlıkları grup içerisindeki diğer işletmelere transfer edebilmesine (veya diğer işletmelerden nakit veya diğer varlıkları elde edebilmesine) yönelik kısıtlamalar.
  - (ii) Grup içerisindeki diğer işletmelere veya grup içindeki diğer işletmelerden olmak üzere; temettü ve diğer sermaye dağıtımlarının ödenmesini ya da elde edilmesini veya kredi ve avans verilmesini, alınmasını ya da geri ödenmesini kısıtlayabilecek garantiler veya diğer gereklilikler.
- (b) Kontrol gücü olmayan payların sahip olduğu, işletmenin grup varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve grup borçlarını ödeyebilme gücünü kısıtlayabilecek koruyucu hakların niteliği ve kapsamı (örneğin; ana ortaklığın kendi borcunu ödemediği önce bağlı ortaklığın borçlarını ödeme zorunluluğunun bulunduğu veya bağlı ortaklığın borçlarının ödenebilmesi veya varlıklarına ulaşabilmesi için kontrol gücü olmayan payların onayının gerektiği haller).
- (c) Kısıtlamaların uygulandığı varlık ve borçların konsolide finansal tablolarındaki defter değerleri.

### **İşletmenin konsolide edilen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği**

- 14 Bir işletme, kendisini zarara maruz bırakabilecek olay ve durumlar da dahil olmak üzere, ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek vermesini gerektiren her türlü sözleşmeye bağlı anlaşmanın koşullarını açıklar (örneğin; yapılandırılmış işletmenin varlıklarının alınması veya ona finansal destek sağlanması şeklindeki yükümlülüklerle ilgili likidite anlaşmaları veya kredi derecelendirme notunun belli bir seviyenin altına düşmesiyle yürürlüğe giren anlaşmalar gibi).
- 15 Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, konsolide edilen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlamışsa (örneğin; yapılandırılmış işletme tarafından ihraç edilen araçların veya işletmenin varlıklarının satın alınması), işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Ana ortaklığın veya onun bağlı ortaklıklarının yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduklarını da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ve tutarı.
  - (b) Destek sağlanmasının nedenleri.
- 16 Raporlama dönemi içinde ana ortaklık veya onun bağlı ortaklıklarından herhangi biri, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen, daha önce konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlamışsa ve sağlanan bu destekle birlikte işletme yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmeye başlamışsa, işletme bu karara varmasında etkisi olan faktörleri açıklar.

- 17 Yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilen bir yapılandırılmış işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlanması şeklindeki mevcut her türlü niyetini açıklar.

**Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolünün kaybıyla neticelenmeyecek şekilde meydana gelen değişikliklerin sonuçları**

- 18 İşletme bir bağlı ortaklığındaki sahiplik payında, bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin, özkaynağın ana ortaklığın pay sahiplerine atfedilebilen kısmı üzerindeki etkilerini gösteren bir çizelge sunar.

**Raporlama döneminde bir bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları**

- 19 Bir işletme, varsa, TFRS 10'un 25 inci paragrafı uyarınca hesaplanan kazanç veya kayıplarını ve aşağıdaki hususlar açıklar:

- (a) Bu kazanç veya kayıptan ne kadarının, eski bağlı ortaklıkta devam eden her türlü yatırımın kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi sonucu ortaya çıktığı ve
- (b) Kazanç veya kaybın, kâr veya zararda hangi kalem (veya kalemler) içerisinde muhasebeleştirildiği (ayrı bir kalem olarak sunulmamışsa).

**Konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklardaki paylar (yatırım işletmeleri)**

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

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

- (a) Bağlı ortaklığın adı,
- (b) Bağlı ortaklığın faaliyetinin sürdürüldüğü ana yer (ve faaliyetin sürdürüldüğü ana yerden farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve
- (c) Yatırım işletmesinin elinde bulundurduğu sahiplik oranı ve sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.

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

- 19D. Yatırım işletmesi aşağıdaki hususları açıklar;

- (a) Konsolide edilmemiş bağlı ortaklığın, nakit temettü şeklinde veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırım işletmesine fon transferi yapma yeteneği üzerindeki önemli kısıtlamaların (örneğin borçlanma anlaşmalarından, mevzuat hükümlerinden veya sözleşmeye dayalı anlaşmalardan kaynaklanan) niteliği ile kapsamı ve
- (b) Bağlı ortaklığın finansal destek elde etmesine yardımcı olmak için sağlanan taahhütler ya da niyetler de dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklığa finansal olarak veya diğer şekillerde destek sağlamaya ilişkin mevcut taahhütler ya da niyetler.

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

- (a) Konsolide edilmeyen her bir bağlı ortaklığa sağlanan desteğin şekli ile tutarı ve
- (b) Destek sağlamanın nedenleri.

- 19F. Yatırım işletmesi kendisini veya konsolidasyona tabi olmayan bağlı ortaklıklarını; raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dahil olmak üzere, konsolidasyona tabi olmayan, kontrol edilen, yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek sağlamasını gerektirebilecek sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin, likidite anlaşmaları veya yapılandırılmış işletmenin varlıklarını satın alma veya işletmeye mali destek sağlamaya ilişkin kredi derecelendirme değerlendirmeleri).
- 19G. Raporlama döneminde, yatırım işletmesinin veya herhangi bir bağlı ortaklığının, sözleşmeden kaynaklanan bir yükümlülüğü bulunmadan, konsolidasyona tabi olmayan, yatırım işletmesinin kontrol etmediği yapılandırılmış bir işletmeye finansal olarak veya başka bir şekilde destek sağlaması (örneğin, bağlı ortaklığın varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma veya finansal destek elde etmesi için bağlı ortaklığa yardımcı olma) ve söz konusu destek koşulunun yatırım işletmesinin yapılandırılmış işletmeyi kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkarması durumunda, işletme söz konusu desteği sağlama kararına ulaşılması ile ilgili etkenleri açıklar.

### **Müşterek anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki paylar**

---

**20 Bir işletme finansal tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirmesini sağlayan bilgileri açıklar:**

- (a) **Müşterek anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki paylarının niteliği, kapsamı ve finansal etkileri (söz konusu müşterek anlaşmalarda ve iştiraklerde müşterek kontrol veya önemli etki sahibi diğer yatırımcılar ile olan sözleşmeye bağlı ilişkilerinin etkileri ve niteliği de dahil (21 ve 22 nci paragraflar)) ve**
- (b) **İş ortaklıkları ve iştiraklerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliği ve söz konusu risklerdeki değişimler (23 üncü paragraf).**

**Bir işletmenin müşterek anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki paylarının niteliği, kapsamı ve finansal etkileri**

**21 Bir işletme aşağıdakileri açıklar:**

- (a) Raporlayan işletme açısından önemli olan her bir müşterek anlaşma ve iştirak ile ilgili olarak;
- (i) Müşterek anlaşmanın ya da iştirakin adı.
- (ii) Müşterek anlaşma ya da iştirakle olan ilişkisinin niteliği (örneğin; müşterek anlaşma ya da iştirak faaliyetlerinin niteliğinin ve bunların işletmenin faaliyetleri açısından stratejik öneme sahip olup olmadığının izah edilmesi suretiyle).
- (iii) Müşterek anlaşma veya iştirakin işini esas olarak sürdürdüğü yer (farklı ve tespit edilebilir olması durumunda şirket merkezinin bulunduğu ülke).
- (iv) Elde tutulan sahiplik payı veya katılım payı oranı ve farklı olması (ve tespit edilebilir olması) durumunda sahip olunan oy hakkı oranı.
- (b) Raporlayan işletme açısından önemli olan her bir iş ortaklığı ve iştirak ile ilgili olarak;
- (i) İş ortaklığı veya iştirakteki yatırımın özkaynak yöntemi kullanılarak mı yoksa gerçeğe uygun değer üzerinden mi ölçüldüğü.
- (ii) B12 ve B13 paragraflarında belirlenen şekliyle iş ortaklığı veya iştirakle ilgili özet finansal bilgiler.
- (iii) İş ortaklığı veya iştirak özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştiriliyorsa, kote edilmiş bir piyasa fiyatının bulunması halinde, iş ortaklığı veya iştirakteki yatırımın gerçeğe uygun değeri.
- (c) Tek başlarına önemli olmayan iş ortaklıkları ve iştiraklerdeki yatırımlarına ilişkin olarak B16 paragrafında belirtilen finansal bilgiler;
- (i) Tek başlarına önemli olmayan tüm iş ortaklıkları için toplu olarak ve ayrıca

(ii) Tek başlarına önemli olmayan tüm iştirakler için toplu olarak.

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

22 Bir işletme aşağıdaki bilgileri de açıklar:

- (a) İş ortaklığı veya iştirakinin, işletmeye nakit temettü şeklinde fon transfer edebilmesine veya işletme tarafından verilen kredi veya avansların geri ödemesini yapabilmesine yönelik önemli her türlü kısıtlamanın (örneğin; iş ortaklığı veya iştirak üzerinde müşterek kontrole veya önemli etkiye sahip yatırımcılar arasındaki borçlanma anlaşmaları, düzenleyici hükümler veya sözleşmeye bağlı anlaşmalardan kaynaklanan kısıtlamalar gibi) niteliği ve kapsamı.
- (b) Özkaynak yönteminin uygulanmasında kullanılan iş ortaklığı veya iştirak finansal tablolarının raporlama tarihinin veya döneminin işletmeninkinden farklı olduğu durumlarda;
  - (i) İş ortaklığının veya iştirakin finansal tablolarının raporlama dönemi sonu tarihi ve
  - (ii) Farklı tarih veya dönem kullanılmasının nedeni.
- (c) İşletme, özkaynak yöntemini uygularken iş ortaklığı veya iştirak zararındaki payını finansal tablolara yansıtmayı durdurmuşsa, muhasebeleştirilmeyen söz konusu iş ortaklığı veya iştirak zararındaki payı (hem raporlama dönemi için hem de kümülatif olarak).

#### **Bir işletmenin iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerindeki paylarına ilişkin riskler**

23 Bir işletme aşağıdakileri açıklar:

- (a) B18-B20 paragraflarında belirlendiği üzere, diğer taahhütlerinin tutarlarından ayrı olarak, iş ortaklıklarıyla ilişkili taahhütleri.
- (b) Zarar olasılığı çok düşük olmadığı sürece, diğer koşullu borçların tutarından ayrı olarak, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardı uyarınca iş ortaklıklarındaki veya iştiraklerindeki payları ile ilişkili olarak katlandığı koşullu borçları (işletme bu açıklamayı yaparken iş ortaklığı veya iştirak üzerinde müşterek kontrolü veya önemli etkisi bulunan diğer yatırımcılarla müştereken katlandığı koşullu borçlardan payına düşen kısmı da açıklar).

#### **Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylar**

---

24 **Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının:**

- (a) **Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarının nitelik ve kapsamını (26–28 inci paragraflar) anlamalarını ve**
- (b) **Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin niteliğini ve söz konusu risklerdeki değişimleri (29–31 inci paragraflar) değerlendirmelerini**

**sağlayan bilgileri açıklar.**

25 24(b) paragrafı uyarınca açıklanacak bilgiler, işletmenin raporlama tarihinde konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeyle artık sözleşmeye bağlı bir ilişkisi bulunmasa dahi, söz konusu yapılandırılmış işletmeyle önceki dönemlerdeki ilişkisi dolayısıyla katlandığı risklere ilişkin bilgileri de içerir.

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

#### **Payların niteliği**

26 Yapılandırılmış işletmenin niteliği, amacı, büyüklüğü, faaliyetleri ve nasıl finanse edildiği dahil olmak ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere, bir işletme konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin nitel ve nicel bilgileri açıklar.



- 27 İşletme 29 uncu paragrafta öngörülen açıklamaları yapmadığı konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmeye (raporlama tarihi itibarıyla söz konusu işletmede payı bulunmadığı için olabilir) destek sağladığında, aşağıdakileri açıklar:
- (a) Hangi yapılandırılmış işletmelere destek sağlamış olduğunu nasıl belirlediği,
  - (b) Sunulan gelir türlerinin bir tarifini de içerecek şekilde, raporlama dönemi içinde bu *yapılandırılmış işletmelerden elde edilen gelir*.
  - (c) Raporlama dönemi içinde bu yapılandırılmış işletmelere transfer edilen tüm varlıkların (transfer edildikleri tarihlerdeki) defter değeri.
- 28 İşletme 27(b) ve 27(c) paragraflarında yer alan bilgileri, başka bir format daha uygun olmadıkça, tablo formatında sunar ve destek faaliyetlerini ilgili oldukları sınıflara ayırır (bakınız: B2–B6 paragrafları).

### **Risklerin niteliği**

- 29 İşletme, başka bir format daha uygun olmadıkça, aşağıdakilerin özetini tablo formatında açıklar:
- (a) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki payları ile ilişkili olarak finansal tablolarında muhasebeleştirilen varlık ve borçların defter değerleri.
  - (b) Söz konusu varlık ve borçların muhasebeleştirildiği finansal durum tablosu kalemleri.
  - (c) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarından dolayı maruz kaldığı maksimum zararı en iyi yansıtan tutar (maruz kaldığı maksimum zararın nasıl belirlendiği hususu da dahil). İşletme konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarından dolayı maruz kaldığı maksimum zarar tutarını sayısal olarak ölçemediğinde, bu durumu ve sebeplerini açıklar.
  - (d) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarıyla ilgili varlık ve borçlarının defter değeri ile söz konusu işletmelerden dolayı maruz kaldığı maksimum zararın karşılaştırılması.
- 30 Bir işletme, raporlama dönemi içinde, sözleşmeye bağlı bir yükümlülüğü bulunmaksızın, halihazırda veya önceden paylarına sahip olduğu konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye finansal veya diğer açılardan destek vermişse (örneğin, yapılandırılmış işletmenin varlıklarının veya ihraç ettiği araçların satın alınması), aşağıdakileri açıklar:
- (a) İşletmenin yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduğunu da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ve tutarı.
  - (b) Destek sağlanmasının nedenleri.
- 31 Yapılandırılmış işletmenin finansal destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dahil olmak üzere, işletme konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmeye finansal veya diğer açılardan destek sağlanması şeklindeki mevcut her türlü niyetini açıklar.

## Ek A

### Tanımlanan terimler

*Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.*

#### **Yapılandırılmış işletmeden elde edilen gelir**

Bu TFRS'nin amacı açısından **yapılandırılmış işletmeden** elde edilen gelir; bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, devamlı nitelikte olan ve olmayan ücretleri, faizi, temettüleri, yapılandırılmış işletmelerdeki payların yeniden ölçümünden ya da finansal tablo dışı bırakılmalarından doğan kazanç veya kayıpları, yapılandırılmış işletmeye varlık ve borç transferlerinden doğan kazanç veya kayıpları içerir.

#### **Diğer işletmedeki pay**

Bu TFRS'nin amacı açısından diğer işletmedeki pay; işletmeyi diğer işletmenin performansına bağlı getirilerde değişkenliğe maruz bırakan, sözleşmeye bağlı olan veya olmayan ilişkiler anlamında kullanılır. Diğer işletmedeki pay; bununla sınırlı olmamak üzere, özkaynağa dayalı araçların veya borçlanma araçlarının elde tutulması yoluyla olduğu gibi, fonlama garantisi, likidite desteği, borç güçlendirmeleri ve teminatlar gibi diğer ilişkiler yoluyla da belirlenebilir. Diğer işletmedeki pay, işletmeye başka bir işletmenin kontrolünü, müşterek kontrolünü veya o işletmede önemli etki sahipliğini kazandıran araçları içerir. Bir işletmenin sadece normal bir müşteri tedarikçi ilişkisinin varlığı nedeniyle diğer bir işletmede payının olduğu söylenemez.

B7–B9 paragraflarında, diğer işletmelerdeki paylara ilişkin daha fazla bilgi verilmektedir.

TFRS 10'un B55–B57 paragraflarında getirilerin değişkenliği açıklanmaktadır.

#### **Yapılandırılmış işletme**

Kontrolün kimde olduğunun belirlenmesinde oy ve benzeri haklar baskın faktör olmayacak şekilde oluşturulmuş (örneğin; oy haklarının sadece idari konularla ilişkili olduğu ve ilgili faaliyetlerin sözleşmeye bağlı anlaşmalar ile yönetildiği) işletmedir.

B22–B24 paragraflarında yapılandırılmış işletmelere ilişkin daha fazla bilgi verilmektedir.

Aşağıdaki terimler TMS 27 (2011'de değiştirilen şekliyle), TMS 28 (2011'de değiştirilen şekliyle), TFRS 10 ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*'da tanımlanmıştır ve bu TFRS'de söz konusu TFRS'lerde belirtilen anlamları ile kullanılmıştır:

- İştirak
- Konsolide finansal tablolar
- İşletmenin kontrolü
- Özkaynak yöntemi
- Grup

- Yatırım işletmesi
- Müşterek anlaşma
- Müşterek kontrol
- Müşterek faaliyet
- İş ortaklığı
- Kontrol gücü olmayan pay
- Ana ortaklık
- Koruyucu haklar
- İlgili faaliyetler
- Bireysel finansal tablolar
- Ayrı araç
- Önemli etki
- Bağlı ortaklık.

## Ek B

### Uygulama rehberi

*Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır. 1–31 inci paragrafların uygulanmasını konu edinmekte olup bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir.*

B1 Bu ekteki örnekler varsayımsal durumları ele almaktadır. Örneklerin bazı yönleriyle gerçek olaylarda karşılaşılsa da, TFRS 12 uygulanırken gerçek olayla ilgili tüm unsur ve durumların değerlendirilmesi gerekir.

### Toplulaştırma (4 üncü paragraf)

---

B2 İşletme koşulları göz önünde bulundurarak, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için bilgileri ne detayda sunacağına, hükümlerin farklı yönlerini ne kadar vurgulayacağına ve bilgiyi nasıl toplulaştıracağına karar verir. Finansal tablolarda kullanıcılara yardımcı olmayabilecek gereğinden fazla ayrıntıyla finansal tabloların yükünün artırılması ile çok fazla toplulaştırma yapma sonucunda bilginin anlaşılmasının güç hale getirilmesi arasında bir denge kurulması gerekir.

B3 Toplulaştırmanın, açıklamalara yönelik amaçla ve B4 paragrafında yer alan hükümle tutarlı olması ve sunulan bilginin anlaşılmasını güç hale getirmemesi koşuluyla, işletme benzer işletmelerdeki payları için bu TFRS'de öngörülen açıklamaları toplulaştırabilir. İşletme benzer işletmelerdeki paylarını nasıl toplulaştırdığını açıklar.

B4 İşletme:

- (a) Bağlı ortaklıklardaki,
  - (b) İş ortaklıklarındaki,
  - (c) Müşterek faaliyetlerdeki,
  - (d) İştiraklerdeki ve
  - (e) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki
- paylarına ilişkin bilgiyi ayrı olarak sunar.

B5 İşletme bilgiyi birleştirip toplulaştırma kararını verirken, kendisi için toplulaştırma düşündüğü her bir işletmenin farklı risk ve getiri özelliklerine ilişkin nicel ve nitel bilgileri ve her bir işletmenin raporlayan işletme açısından önemini göz önünde bulundurur. İşletme, açıklamaları, finansal tablo kullanıcılarına diğer işletmelerdeki paylarının niteliğini ve kapsamını açık bir biçimde ifade edebilecek şekilde sunar.

B6 B4 paragrafında yer verilen işletme sınıfları içerisinde yapılmış, uygun toplulaştırma düzeyine yönelik örnekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Faaliyetlerin yapısı (örneğin; bir araştırma ve geliştirme işletmesi, kredi kartı alacaklarını menkul kıymetleştiren işletme).
- (b) Endüstri sınıfı.
- (c) Coğrafya (örneğin; ülke veya bölge).

### Diğer işletmelerdeki paylar

---

B7 Diğer işletmedeki pay, işletmeyi diğer işletmenin performansına bağlı getirilerde değişkenliklere maruz bırakan sözleşmeye bağlı olan ya da olmayan ilişkiler anlamında kullanılmaktadır. Diğer işletmenin amacının ve oluşumunun göz önünde bulundurulması, söz konusu işletmede paya sahip olup olmadığını ve bundan dolayı bu TFRS uyarınca açıklama yapılmasının gerekip gerekmediğini değerlendirirken raporlayan işletmeye yardımcı olabilir. Bu değerlendirme diğer işletmenin oluşturulmasıyla ortaya çıkan riskler ile söz konusu işletmenin oluşturulmasıyla raporlayan işletmeye ve diğer işletmelere aktarılan risklerin de göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

- B8 Raporlayan işletme genellikle diğer işletmenin araçlarını (öz kaynağa dayalı araçlar veya borçlanma araçları gibi) elinde tutarak veya değişkenliği absorbe eden başka ilişkilere girerek diğer işletmenin performansına bağlı getirilerindeki değişkenliklere maruz kalır. Örneğin; bünyesinde kredi portföyü bulunduran yapılandırılmış bir işletme farz edildiğinde; söz konusu yapılandırılmış işletme kredilerin faiz ve anapara ödemelerinin yapılmaması riskinden kendisini korumak amacıyla diğer bir işletmeden (raporlayan işletmeden) kredi temerrüt swapı almıştır. Raporlayan işletmenin, kendisini yapılandırılmış işletmenin performansına bağlı getirilerdeki değişkenliğe maruz bırakan bir ilişkisi bulunmaktadır; zira kredi temerrüt swapları yapılandırılmış işletmenin getirilerindeki değişkenliği absorbe etmektedir.
- B9 Bazı araçlar riskin raporlayan işletmeden diğer bir işletmeye aktarılması için oluşturulmuştur. Bu tür araçlar diğer işletme açısından getirilerde değişkenlik yaratmakta ama raporlayan işletmeyi genellikle diğer işletmenin performansına bağlı getirilerdeki değişkenliklere maruz bırakmamaktadır. Burada, bir Z İşletmesi'nin kredi riskine katlanmak isteyen yatırımcılara yatırım fırsatları sağlamak üzere kurulmuş olan farazi bir yapılandırılmış işletme örnek olarak verilebilir (Z İşletmesi anlaşmada yer alan taraflarla herhangi bir ilişkisi bulunmayan bir işletmedir). Bu yapılandırılmış işletme söz konusu yatırımcılara Z İşletmesi'nin kredi riskine bağlı olan bonolar ihraç ederek fon sağlamakta ve elde ettiği kaynakları risksiz finansal varlıklardan oluşan bir portföye yatırmaktadır. Yapılandırılmış işletme kredi temerrüt swapı (CDS) yapmak suretiyle Z İşletmesi'nin kredi riskine maruz kalmaktadır. CDS, swap sözleşmesinin karşı tarafının ödediği bir ücret karşılığında Z İşletmesi'nin kredi riskini yapılandırılmış işletmeye aktarmaktadır. Yapılandırılmış işletme yatırımcıları hem yapılandırılmış işletmenin varlık portföyünün getirilerini hem de CDS'in ücretlerini yansıtan daha yüksek bir getiri elde etmektedir. Swap sözleşmesinin karşı tarafı, kendisini yapılandırılmış işletmenin performansına bağlı getirilerdeki değişkenliğe maruz bırakan bir ilişkiye sahip değildir; çünkü CDS, yapılandırılmış işletmenin getirilerindeki değişkenliği absorbe etmekten ziyade, değişkenliği yapılandırılmış işletmeye aktarmaktadır.

### **Bağlı ortaklıklara, iş ortaklıklarına ve iştiraklere ilişkin özet finansal bilgi (12 nci ve 21 inci paragraflar)**

---

- B10 Raporlayan işletme açısından önemlilik kriterini sağlayan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir bağlı ortaklık için işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) Kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüler.
  - (b) Finansal tablo kullanıcılarının, kontrol gücü olmayan payların grubun faaliyetleri ve nakit akışlarındaki paylarını anlamalarını sağlamak üzere; bağlı ortaklığın varlıkları, borçları, kâr veya zararı ile nakit akışlarına ilişkin özet finansal bilgi. Bu bilgi, bunlarla sınırlı olmamak üzere, örneğin; dönen varlıklara, duran varlıklara, kısa vadeli borçlara, uzun vadeli borçlara, hâsıllara, kâr veya zarara ve toplam kapsamlı kâra ilişkin bilgiyi içerebilir.
- B11 B10(b) paragrafı uyarınca açıklanması gereken özet finansal bilgi, işletmeler arası eliminasyon işlemlerinin yapılmasından önceki tutarlardır.
- B12 Raporlayan işletme açısından önemli olan her bir iş ortaklığı ve iştirak ile ilgili olarak işletme aşağıdakileri açıklar:
- (a) İş ortaklığı veya iştiraktan elde edilen temettüler.
  - (b) İş ortaklığı veya iştirak için aşağıdakileri içeren fakat bunlarla sınırlı olmayan özet finansal bilgiler (bakınız: B14 ve B15 paragrafları):
    - (i) Dönen varlıklar.
    - (ii) Duran varlıklar.
    - (iii) Kısa vadeli borçlar.
    - (iv) Uzun vadeli borçlar.
    - (v) Hâsıllar.
    - (vi) Sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar.

- (vii) Durdurulan faaliyetlerden vergi sonrası kâr veya zarar.
- (viii) Diğer kapsamlı kâr veya zarar.
- (ix) Toplam kapsamlı kâr veya zarar.

B13 B12 paragrafında öngörülen özet finansal bilgilere ek olarak, raporlayan işletme açısından önemli olan her bir iş ortaklığı ile ilgili olarak işletme aşağıdakilere ilişkin tutarları açıklar:

- (a) B12(b)(i) paragrafı içeriğinde yer alan nakit ve nakit benzerleri.
- (b) B12(b)(iii) paragrafı içeriğinde yer alan kısa vadeli finansal borçlar (ticari ve diğer borçlar ile karşılıklar tutarları dışında).
- (c) B12(b)(iv) paragrafı içeriğinde yer alan uzun vadeli finansal borçlar (ticari ve diğer borçlar ile karşılık tutarları dışında).
- (d) Amortisman ve itfa payları.
- (e) Faiz geliri.
- (f) Faiz gideri.
- (g) Gelir vergisi gideri veya geliri.

B14 B12 ve B13 paragrafları uyarınca sunulan özet finansal bilgi, iş ortaklığının veya iştirakin TFRS'lere göre hazırlanmış finansal tablolarında yer alan tutarlar olmalıdır (ve işletmenin bu tutarlardaki payı değildir). İşletmenin iş ortaklığındaki veya iştirakindeki payını özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirilmesi durumunda:

- (a) İş ortaklığının veya iştirakin TFRS'lere göre hazırlanmış finansal tablolarında yer alan tutarlar özkaynak yöntemi uygulanırken işletme tarafından yapılan düzeltmeleri yansıtması amacıyla düzeltilir. Örneğin; edinme tarihinde yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmelerine ve muhasebe politikalarındaki farklılıklar dolayısıyla yapılan düzeltmelere göre finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.
- (b) İşletme iş ortaklığı veya iştirakteki payının defter değeri ile sunulan özet finansal bilgi arasındaki mutabakatı gösterir.

B15 İşletme, aşağıdaki durumların varlığı halinde, B12 ve B13 paragraflarında açıklanması öngörülen özet finansal bilgiyi iş ortaklığının veya iştirakin finansal tablolarına dayalı olarak sunabilir:

- (a) İş ortaklığındaki veya iştirakteki payın TMS 28 (2011'de değiştirilen şekliyle) uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi ve
- (b) İş ortaklığının veya iştirakin finansal tablolarını TFRS'lere göre hazırlamaması ve bunlara göre hazırlanmasının uygulanabilir olmaması veya aşırı maliyetli olması.

Bu durumda, işletme özet finansal bilginin hangi esasa göre hazırlandığını açıklar.

B16 İşletme özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen ve tek başına önemsiz olan tüm iş ortaklıkları veya iştiraklerindeki paylarının defter değerini toplu olarak açıklar. İşletme ayrıca bu tür iş ortaklıklarının veya iştiraklerinin aşağıda belirtilen kalemlerinden kendisine düşen payın toplamını ayrı olarak açıklar:

- (a) Sürdürülen faaliyetlerden kâr veya zarar.
- (b) Durdurulan faaliyetlerden vergi sonrası kâr veya zarar.
- (c) Diğer kapsamlı kâr veya zarar.
- (d) Toplam kapsamlı kâr veya zarar.

İşletme açıklamaları iş ortaklıkları ve iştirakleri için ayrı ayrı yapar.

B17 İşletme bir bağlı ortaklığındaki, iş ortaklığındaki veya iştirakindeki payını (veya iş ortaklığındaki ya da iştirakindeki payının bir bölümünü) TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığında

(ya da bu şekilde sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil ettiğinde), söz konusu bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak için B10–B16 paragrafları uyarınca özet finansal bilgi sunmak zorunda değildir.

### **İş ortaklıkları için taahhütler (23(a) paragrafı)**

---

- B18 İşletme iş ortaklıklarındaki paylarına ilişkin olarak yapmış olduğu ancak raporlama dönemi sonunda muhasebeleştirilmemiş olan toplam taahhütleri açıklar (iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü bulunan diğer yatırımcılarla birlikte verilen taahhütlerden payına düşen kısmı da içerecek şekilde). Açıklaması yapılacak taahhütler, gelecekte nakit veya diğer kaynakların çıkışına neden olabilecek nitelikteki taahhütlerdir.
- B19 Gelecekte nakit ya da diğer kaynakların çıkışına neden olabilecek nitelikte olup muhasebeleştirilmeyen taahhütler aşağıdakileri içerir:
- (a) Örneğin aşağıdakiler sonucunda ortaya çıkan ve fon veya kaynak katkısı sağlanmasına yönelik muhasebeleştirilmemiş taahhütler:
- (i) İş ortaklığının kuruluş veya edinim sözleşmesi (örneğin; bu sözleşme işletmenin belirli bir dönem boyunca fon katkısı sağlamasını gerektiren bir hüküm içerebilir).
- (ii) İş ortaklığı tarafından üstlenilen sermaye yoğun projeler.
- (iii) İşletmenin iş ortaklığından almayı veya iş ortaklığı adına almayı taahhüt ettiği teçhizat, stok veya hizmet tedarikini içeren koşulsuz alım sözleşmeleri.
- (iv) İş ortaklığına kredi verilmesine veya başka şekilde finansal destek sağlanmasına yönelik muhasebeleştirilmemiş taahhütler.
- (v) İş ortaklığına varlık veya hizmet gibi kaynaklarla katkı sağlanmasına yönelik muhasebeleştirilmemiş taahhütler.
- (vi) İş ortaklığı ile ilişkili olarak iptal edilemeyen diğer muhasebeleştirilmemiş taahhütler.
- (b) Gelecekte belirli bir olayın gerçekleşmesine ya da gerçekleşmemesine bağlı olarak, diğer bir tarafın iş ortaklığındaki sahiplik payının (ya da ortaklık payının bir bölümünün) edinimine yönelik muhasebeleştirilmemiş taahhütler.
- B20 B18 ve B19 paragraflarında yer alan hükümler ve örnekler TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları* Standardının 18 inci paragrafı uyarınca yapılması gereken bazı açıklama türlerini örneklemektedir.

### **Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylar (24–31 inci paragraflar)**

---

#### **Yapılandırılmış işletmeler**

- B21 Yapılandırılmış işletme, kontrolün kimde olduğunun belirlenmesinde oy ve benzeri haklar baskın faktör olmayacak şekilde oluşturulmuş (örneğin; oy haklarının sadece idari konularla ilişkili olduğu ve ilgili faaliyetlerin sözleşmeye bağlı anlaşmalar ile yönetildiği) işletmedir.
- B22 Bir yapılandırılmış işletme genellikle aşağıdaki özelliklerin veya niteliklerin bazılarını ya da tamamını taşır:
- (a) Kısıtlanmış faaliyetler.
- (b) Vergi açısından etkin bir kiralama gerçekleştirmek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yerine getirmek, bir işletmeye sermaye veya kaynak sağlamak veya yapılandırılmış işletmenin varlıkları ile ilişkili risk ve getirileri yatırımcılara aktararak yatırımcılara yatırım fırsatı sağlamak gibi dar kapsamlı ve iyi tanımlanmış bir amaç.
- (c) Yapılandırılmış işletmenin, ödeme önceliği düşük (borç veren açısından güvencesi az) bir finansal destek olmadan faaliyetlerini sürdürebilmesine imkan verme noktasında yetersiz kalan özkaynaklar.

(d) Kredi veya diğer risk yoğunlaşmaları oluşturan (risk dilimleri/tranşları), sözleşme ile birbirine bağlı birden fazla finansal araç vasıtasıyla finansman sağlanması.

B23 Bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler yapılandırılmış işletme olarak nitelendirilen işletmelere örneklerdir:

- (a) Menkul kıymetleştirme işletmeleri.
- (b) Varlığa dayalı finansmanlar.
- (c) Bazı yatırım fonları.

B24 Oy hakları ile kontrol edilen bir işletme yapılandırılmış bir işletme değildir. Çünkü bu tür işletmeler, örneğin, bir yeniden yapılandırma sonrasında üçüncü taraflardan fon temin etmektedir.

**Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylardan kaynaklanan risklerin yapısı (29–31 inci paragraflar)**

B25 İşletme 29–31 inci paragraflar uyarınca açıklanması gereken bilginin yanı sıra 24(b) paragrafında yer alan açıklamalara yönelik amacı karşılamak için gerekli olan ek bilgileri de açıklar.

B26 Aşağıda yer alan ek bilgiler, işletmenin konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış işletmede payı olması durumunda maruz kalacağı risklerin değerlendirilmesinde, koşullara bağlı olarak, ihtiyaca uygun olabilecek bilgilere örnek teşkil etmektedir:

- (a) Aşağıdakileri de içerecek şekilde, işletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir işletmeye finansal destek vermesini gerektirebilecek sözleşme koşulları (yapılandırılmış işletmenin varlıklarının alınması veya ona finansal destek sağlanması şeklindeki yükümlülüklerle ilgili likidite anlaşmaları veya kredi derecelendirme notunun belli bir seviyenin altına düşmesiyle yürürlüğe giren anlaşmalar gibi):
  - (i) Raporlayan işletmeyi zarara maruz bırakabilecek olayların veya durumların tanımlanması.
  - (ii) Yükümlülüğü kısıtlayacak herhangi bir hükmün var olup olmadığı.
  - (iii) Finansal destek sağlayacak diğer tarafların bulunup bulunmadığı ve bulunması durumunda, raporlayan işletmenin yükümlülüğünü yerine getirme sırası.
- (b) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarına ilişkin olarak raporlama döneminde katlandığı zararlar.
- (c) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmedeki paylarından raporlama döneminde elde ettiği gelir türleri.
- (d) İşletme konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmenin zararlarını diğer taraflardan önce karşılayacaksa, işletme için bu tür zararların maksimum sınırı ile (ihtiyaca uygun olması durumunda) konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmedeki paylarının zararları karşılama sırası raporlayan işletmeden sonra gelen diğer taraflara ilişkin sıralama ve diğer tarafların katlanacakları potansiyel zararların tutarları.
- (e) İşletmenin konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki paylarının gerçeğe uygun değerini ve riskini etkileyebilecek herhangi bir likidite anlaşmasına, teminatlara ve üçüncü taraflarla yapılan diğer taahhütlere ilişkin bilgi.
- (f) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmenin raporlama döneminde faaliyetlerinin finansmanında yaşadığı zorluklar.
- (g) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmeye fon sağlamasıyla ilişkili olarak, fon sağlama biçimleri (örneğin; finansman bonusu ya da orta vadeli senetler) ve bunların vadelerinin ağırlıklı ortalaması. Bu bilgi, yapılandırılmış işletmenin kısa vadeli kaynaklarıyla finanse edilmiş uzun vadeli varlıklarının bulunması durumunda, konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmenin varlıklarının ve fonlamasının vade analizini de içerebilir.



## Ek C

### Yürürlük tarihi ve geçiş

*Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçası olup bağlayıcılığı bu TFRS'in diğer kısımları ile aynı düzeydedir.*

### Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri

---

- C1 Bu TFRS 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.
- 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.
- C1B. *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 2 nci paragraf ile Ek A değiştirilmiş ve 9A–9B, 19A–19G, 21A ve 25A paragrafları eklenmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve *Yatırım İşletmeleri*'ne ilişkin tüm değişiklikler birlikte uygulanır.
- C1C. *Yatırım İşletmesi: "Konsolidasyon İstisnalarının Uygulanması"* değişikliğiyle (TFRS10, TFRS 12 ve TMS 28'e ilişkin değişiklikler) bu Standardın 6 ncı paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.
- C1D. *2014-2016 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* değişikliğiyle, 5A paragrafı eklenmiş ve B17 paragrafı değiştirilmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2017 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca geriye dönük olarak uygulanır.
- C2 Bu TFRS uyarınca sunulması gerekli olan bilgilerin 1 Ocak 2013 tarihinden önce başlayan yıllık hesap dönemlerinde sunulması teşvik edilmektedir. Bu TFRS uyarınca sunulması gerekli olan açıklamaların bazılarının yapılması bu TFRS'deki tüm hükümlere uyulmasını ya da TFRS 10, TFRS 11, TMS 27 (2011'de değiştirilen şekli ile) ve TMS 28'in (2011'de değiştirilen şekli ile) erken uygulanmasını zorunlu kılmaz.
- 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.

### TFRS 9'a atıflar

---

- C3 TFRS 9'un erken uygulamasını seçmemiş olmakla birlikte bu TFRS'nin uygulamasına başlayan bir işletme, bu TFRS'de TFRS 9'a yapılan atıfları TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm* Standardına yapılmış gibi değerlendirir.