

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YORUMLARI HAKKINDA TEBLİĞ**  
**SIRA NO: 43 (2) (3)**

**Amaç**

**MADDE 1-** (1) Bu Tebliğin amacı; Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarının yürürlüğe konulmasıdır.

(2) Adı geçen Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları bu Tebliğ ekinde yer almaktadır.

**Kapsam**

**MADDE 2 – (Değişik:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup>**

"TMS Yorum 10 – Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar" (Ek/1), "TMS Yorum 12 – Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler" (Ek/2), "TMS Yorum 13 – Müstereken Kontrol Edilen İşletmeler – Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları" (Ek/3), "TMS Yorum 15 – Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler" (Ek/4), "TMS Yorum 21 – Gelir Vergileri – Yeniden Değerlenmiş Amortisman Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanılması" (Ek/5), "TMS Yorum 25 – Gelir Vergileri – Bir İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler" (Ek/6), "TMS Yorum 27 – Yasal Açısından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi" (Ek/7), "TMS Yorum 29 – İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar" (Ek/8), "TMS Yorum 31 – Hasılat – Reklam Hizmetlerini İçeren Takas İşlemleri" (Ek/9), "TMS Yorum 32 – Madd Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri" (Ek/10) Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarının kapsamı ekli TMS Yorumları metinlerinde yer almaktadır.

**Dayanak**

**MADDE 3 – (Başlığı ile birlikte değişik:RG-16/12/2017-30272 (Mükerrer))**

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

**Tanımlar**

**MADDE 4-** (1) Bu Tebliğde geçen;

(a) TMS : Türkiye Muhasebe Standartlarını,

(b) TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını,

(c) Yorum : Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili olarak uygulamaya yön vermek veya standartlara açıklık kazandırmak üzere Kurul onayı ile kamuoyuna duyurulan metni, ifade eder.

**Geçiş süreci**

**GEÇİCİ MADDE 1 – (Ek:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup>**

İşletme, bu Tebliğin 8 no'lu ekinde yer alan "TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları - Açıklamalar" Yorumunun 6 ncı Paragrafının (e) bendindeki ve 6A Paragrafındaki değişikliği, 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygular. İşletmenin "TFRS Yorum 12 – İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" Yorumunu daha önceki hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulaması durumunda, söz konusu değişiklik de daha önceki hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarda uygulanır.

**Yürürlük**

**MADDE 5-** (1) Bu Tebliğ, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 6- (Değişik:RG-16/12/2017-30272 (Mükerrer))**

(1) Bu Tebliğ hükümlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı yürütür.

**EK 1**

**TMS Yorum 10**

**Devlet Yardımları – İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar**

**İlgili düzenlemeler**

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

**Konu**

1. Bazı ülkelerde, işletmelere yapılan devlet yardımları belirli bölge veya endüstri kollarındaki faaliyetlerin özendirilmesi veya uzun vadeli olarak desteklenmesini amaçlayabilir. Bu tür devlet yardımlarından yararlanma koşullarının işletmenin faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmayabilir. Aşağıda yer alan işletmelere devlet tarafından yapılan kaynak aktarımları, sözü edilen yardımlara örnek teşkil eder:

- (a) Belirli bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler;
- (b) Son zamanlarda özelleştirilmiş bulunan sektörlerde faaliyetini sürdüren işletmeler;
- (c) Az gelişmiş alanlarda faaliyete geçen veya faaliyetini sürdüren işletmeler.

2. Konu, bu tür devlet yardımlarının TMS 20 kapsamında “devlet teşviği” olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği ve dolayısıyla anılan Standart kapsamında muhasebeleştirilmelerinin gerekli olup olmadığıdır.

**Görüş birliği**

3. İşletmelere sağlanan devlet yardımları, belirli bölgelerde veya endüstri kollarında faaliyet göstermeleri koşulu dışında işletme faaliyetlerine yönelik belirli herhangi bir koşul içermese dahi, TMS 20’de yer alan devlet teşviği tanımını karşılar. Dolayısıyla, bu tür teşvikler özkaynaklara doğrudan alacak olarak kaydedilmezler.

**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 işlemini etkin kılmak, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmak veya finansal varlıkların aktifte 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 birliği**

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 itibarıyla, işletmenin belirli ihtiyaçları çerçevesinde işletme adına yürütülmekte, böylelikle işletme ÖAI’nin faaliyetlerinden fayda sağlamaktadır;
- b. İşletme, esas itibarıyla, 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 itibarıyla, ÖAI’ye ait faydaların çoğunluğunu elde etme hakkına sahiptir ve bu nedenle ÖAI’nin faaliyetlerinden kaynaklanan risklere de maruz kalabilmektedir;
- d. İşletme, esas itibarıyla, 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.

## TMS Yorum 13

## Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları \*

## İlgili düzenlemeler

- (Değişik:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup> TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- (Değişik:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- (Değişik:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup> TMS 18 Hasılat
- (Değişik:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup> TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

## Konu

1. TMS 31.48'de, ortak girişimci ile iş ortaklığı arasında gerçekleştirilen katılım payı ve satış işlemlerine ilişkin olarak; "Bir ortak girişimci tarafından bir iş ortaklığına varlık satılması veya varlığın katılım payı olarak yatırılması durumunda, işlemde kaynaklanan her türlü kâr veya zararın muhasebeleştirilmesi işlemin özünü yansıtmalıdır" ifadesi yer almaktadır. Buna ek olarak TMS 31.24; "Müştereken kontrol edilen bir işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektirir" hükmünü ihtiva etmektedir. Müştereken kontrol edilen işletmelere (MKİ'lere) yapılan parasal olmayan katkılardan kaynaklanan kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesine ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır.

2. MKİ'lere yapılan katkılar, MKİ'deki bir özkaynak payı karşılığında ortak girişimciler tarafından gerçekleştirilen varlık transferleridir. Söz konusu katkılar birçok farklı biçimde yapılabilir. Anılan katkılar ortak girişimciler tarafından, MKİ'ler kuruldukları sırada ya da kurulmalarının ardından eş zamanlı olarak yapılmış olabilir. Ortak girişimci (veya girişimciler) tarafından MKİ'ye yapılan varlık katkılarının nedeniyle elde edilen kazanımlar; nakit ya da ilgili MKİ'nin gelecekteki nakit akışına bağlı olmayan diğer kazanımları da içerebilir ("ek kazanımlar").

3. Konular:

- (a) Parasal olmayan bir varlığın, MKİ'den edinilen bir özkaynak payı karşılığında ilgili MKİ'ye katkı olarak yatırılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıpların uygun bir bölümünün, ortak girişimcinin **(Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kapsamlı (Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kâr veya zararı**na ne zaman yansıtılması gerektiği,
- (b) Ek kazanımların, ortak girişimci tarafından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği,
- (c) Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların, ilgili ortak girişimcinin konsolide finansal tablolarında nasıl gösterilmesi gerektiğidir.

4. Bu Yorum, bir ortak girişimcinin, özkaynak ya da oransal konsolidasyon yöntemlerinden herhangi birisine göre muhasebeleştirilen bir özkaynak payı karşılığında **(Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966)<sup>(1)</sup> MKİ'ye yaptığı parasal olmayan katkılarını**, ortak girişimci tarafından muhasebeleştirilmesini düzenler.

## Görüş birliği

5. TMS 31.48'in MKİ'de edinilen özkaynak payı karşılığında ilgili MKİ'ye yapılan parasal olmayan katkılara uygulanmasında, ortak girişimci, oluşan kazanç veya kaybın diğer ortak girişimcilerin özkaynak paylarıyla ilişkilendirilebilen kısmını dönem kâr veya zararında muhasebeleştirir. Bunun istisnaları şunlardır:

- (a) Katkı konusu parasal olmayan varlığın (varlıkların) mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan önemli risk ve yararların MKİ'ye aktarılmamış olması; veya
- (b) Parasal olmayan katkılar üzerindeki kazanç ve kayıpların güvenilir bir biçimde ölçülememesi; veya
- (c) Katkıda bulunma işleminin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardında tanımlanan türde bir ticari özünün bulunmaması.

Paragraf 6'nın ayrıca uygulanmasının mümkün olmadığı ve (a), (b) veya (c)'de yer alan istisnaların geçerli olduğu durumlarda, ilgili kazanç veya kaybın gerçekleşmediği kabul edilir ve dolayısıyla sözü edilen kazanç veya kayıp kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmez.

6. Bir ortak girişimcinin, MKİ'de bir özkaynak payı elde etmesine ek olarak parasal ya da parasal olmayan varlıklar da elde etmesi durumunda, işlemle ilgili kazanç ya da kaybın uygun bir bölümü ilgili ortak girişimci tarafından kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

7. MKİ'lere aktarılan parasal olmayan varlıklar üzerindeki gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, oransal konsolidasyon yönteminde ilgili varlıklara, özkaynak yönteminde ise ilgili yatırımlara dahil edilmez. Söz konusu gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplar, ortak girişimcinin konsolide **(Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) finansal durum tablosu ((Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) finansal durum tablosu (bilanço))**sunda ertelenmiş kazanç veya kayıp olarak gösterilmez.

\* 28/10/2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Müşterek Anlaşmalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama

**“Yürürlükten kaldırılan mevzuat**

**MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no'lu ekinde yer alan TFRS 11'in uygulanmasıyla, 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ ve Tebliğ eki TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile 9.3.2007 tarihli ve 26457 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ'in 3 no'lu ekinde yer alan TMS Yorum 13 – Müstereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları yürürlükten kalkar.**

**MADDE 7 – (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no'lu ekinde yer alan TFRS 11 Müstereken Anlaşmalar Standardı, 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.”**

**EK 4**

**TMS Yorum 15  
Faaliyet Kiralamaları -Teşvikler**

**İlgili düzenlemeler**

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri

**Konu**

1 Kiraya veren, ilk kez yapılan veya daha önceki bir anlaşmanın yenilenmesi için yapılan bir faaliyet kiralamasında, kiracının anlaşmayı kabul etmesine yönelik çeşitli teşvikler sağlayabilir. Kiracıya nakit bir ön ödemede bulunduğu veya kiracıya ait masrafların (nakliye masrafları, kiralama konusu varlığın geliştirilmesi ve kiracının kiralamaya ilişkin daha önceki bir taahhüdüyle ilişkili maliyetler) kiraya verenden geri alındığı veya kiraya veren tarafından karşılandığı durumlar bu tür teşviklere örnek olarak gösterilebilir. Aynı şekilde, kiralama süresinin ilk dönemlerinde kira ödenmemesi ya da daha düşük tutarda kira ödenmesi hususunda anlaşılabilir.

2 Konu; faaliyet kiralamasındaki teşviklerin kiracının ve kiraya verenin finansal tablolarına nasıl yansıtılması gerektiğidir.

**Görüş birliği**

3 İlk kez yapılan veya daha önceki bir anlaşmanın yenilenmesi için yapılan bir faaliyet kiralamasında yer alan tüm teşvikler, teşviğin niteliği veya şekli ya da ödeme planına bakılmaksızın, kiralanan varlığın kullanımı için üzerinde anlaşılan net bedelin ayrılmaz bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

4 Kiraya veren, teşviklerin toplam maliyetini kiralama konusu varlıktan elde edilecek faydada oluşan azalmanın zaman içerisindeki seyrini daha iyi yansıtan sistematik başka bir yöntem bulunmadıkça, elde edilecek kira gelirinde meydana gelen azalma şeklinde kira dönemi boyunca doğrusal olarak muhasebeleştirir.

5 Kiracı, teşviklerin toplam faydasını kiralama konusu varlığın kullanımından elde edilecek faydanın zaman içerisindeki seyrini daha iyi yansıtan sistematik başka bir yöntem bulunmadıkça, kira giderinde meydana gelen azalma şeklinde kira dönemi boyunca doğrusal olarak muhasebeleştirir.

6 Daha önceden mevcut olan bir kiralama işlemine ilişkin maliyetler de dahil olmak üzere kiracı tarafından katılan maliyetler (örneğin sözleşmenin iptaline/feshine ilişkin maliyetler, nakliye maliyetleri veya kiralama konusu varlığın geliştirilmesine yönelik maliyetler) bir teşvik anlaşması kapsamında etkin bir biçimde kendisine geri ödenecek olanlar da dahil olmak üzere anılan maliyetler için geçerli olan Standartlara göre muhasebeleştirilir.

**EK 5\***

(20/3/2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ (Sıra No: 212)”in 9 uncu maddesi uyarınca, adı geçen Tebliğin uygulanmasıyla bu ek yürürlükten kalkar.)

**TMS Yorum 21  
Gelir Vergileri — Yeniden Değerlenen Amortisman Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı**

**İlgili düzenlemeler**

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 12 Gelir Vergileri

- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

## Konu

1. TMS 12.51'e göre; ertelenen vergi borçları ile varlıkların ölçülmesi işleminin, bilanço tarihi itibarıyla, işletmenin geçici farklara neden olan varlık ya da borçlarının defter değerlerinin geri kazanılması veya ödenmesine ilişkin tahminlerinin vergisel sonuçlarını yansıtması gerekir.
2. TMS 12.20, birvarlığın yeniden değerlendirilmesi işleminin, yeniden değerlemenin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) her zaman etkilemeyeceğini ve ilgili varlığın vergiye esas değerinin yeniden değerlendirilmesi işlemi sonucunda düzeltilmemiş olabileceğini belirtir. Defter değerinin gelecekteki geri kazanımının vergilendirilebilir olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki her türlü fark, geçici farktır ve ertelenmiş vergi borcu veya varlığının oluşumuna neden olur.
3. Konu, üzerinden amortisman ayrılmayan (amortismanına tabi olmayan) ancak TMS 16 Paragraf 31'e göre yeniden değerlendirilen bir varlık açısından "geri kazanma" teriminin nasıl yorumlanması gerektiğidir.
4. Bu Yorum, TMS 40.33'e göre yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden gösterilen ancak TMS 16'nın uygulanması durumunda amortismanına tabi tutulmayacak olan yatırım amaçlı gayrimenkuller için de geçerlidir.

## Görüş birliği

5. Amortismanına tabi olmayan bir varlığın TMS 16.31'e göre yeniden değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu veya varlığı, söz konusu varlığın defter değerinin ölçülmesinde kullanılan yöntem dikkate alınmaksızın, ilgili varlığın satılması durumunda geri kazanılacak tutarın defter değerinin vergisel sonuçları esas alınarak ölçülür. Dolayısıyla vergi kanunlarında, bir varlığın satılmasından kaynaklanan vergiye esas tutara uygulanmak üzere söz konusu varlığın kullanılmasından kaynaklanan vergiye esas tutara uygulanacak orandan farklı bir vergi oranının belirlenmiş olması durumunda, amortismanına tabi olmayan varlığa ilişkin ertelenmiş vergi borcunun veya varlığının ölçülmesi işleminde söz konusu farklı oran kullanılır.

## EK 6

### TMS Yorum 25

#### Gelir Vergileri – İşletmenin veya Hisse Darlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler

## İlgili düzenlemeler

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 12 Gelir Vergileri

## Konu

1. İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişikliğin, ilgili işletmenin vergi borç veya varlıklarında artış veya azalış şeklinde bazı sonuçları olabilir. Bu durum, örneğin, işletmenin özkaynak araçlarının halka arzı veya özkaynaklarının yeniden yapılandırılması sırasında ortaya çıkabilir. Anılan durum, kontrolü elinde bulunduran hissedarın yabancı bir ülkeye yerleşmesi durumunda da meydana gelebilir. Bu tür bir olayın sonucunda, işletmenin farklı bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu olabilir; örneğin işletme gelecekte farklı bir vergi oranına tabi olabilir ya da çeşitli vergi teşviklerini kaybedebilir veya kazanabilir.
2. İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen değişikliğin, ilgili işletmenin cari döneme ilişkin vergi borç veya varlıkları üzerinde ani bir etkisi olabilir. Vergi statüsünde meydana gelen söz konusu değişim, anılan değişimin ilgili işletme varlık ve yükümlülüklerinin defter değerlerinin geri kazanılması veya ödenmesinin vergisel sonuçları üzerindeki etkisine bağlı olarak, işletme tarafından muhasebeleştirilmiş bulunan ertelenmiş vergi borç veya varlıklarının artması veya azalmasına da sebep olabilir.
3. Konu; işletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişikliğin vergisel sonuçlarının işletme tarafından nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğidir.

## Görüş birliği

4. İşletmenin veya hissedarlarının vergi statüsünde meydana gelen bir değişiklik, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş bulunan tutarlarda artış veya azalışa yol açmaz. Vergi statüsünde meydana gelen değişikliğin dönem vergisi ve ertelenmiş vergi üzerindeki etkilerinin/sonuçlarının, aynı veya farklı bir dönemde, kayıtlarda yer alan özkaynak tutarına doğrudan borç veya alacak kaydı yapılmasıyla sonuçlanan işlem veya olaylarla ilişkili olmamaları durumunda, anılan sonuçlar/etkiler dönem kâr veya zararına dahil edilir. Aynı veya farklı bir dönemde, özkaynağın kayıtlarda yer alan tutarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan (kâr veya zarara dahil edilmeyen) vergisel sonuçlar, özkaynağa doğrudan borç veya alacak kaydedilir.

## EK 7

### TMS Yorum 27

#### Yasal Açından Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 9 Finansal Araçlar
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

## Konu

1. Bir işletme kendisiyle ilişkili olmayan taraf veya taraflarla (yatırımcı), yasal açıdan kiralama görünümündeki bir işlem veya çok sayıda yapılandırılmış işlem (anlaşma) gerçekleştirebilir. Örneğin, işletme aktiflerini bir yatırımcıya kiralayabilir ve aynı aktifleri geri kiralayabilir veya bunun yerine, aktiflerini yasal olarak satar ve hemen ardından aynı aktifleri geri kiralar. Her bir anlaşmanın şekli, hüküm ve koşulları birbirinden önemli düzeyde farklılık gösterebilir. Kiralama ve geri kiralama örneğinde, yapılan anlaşma, ilgili aktiflerin kullanım hakkının devredilmesi amacıyla değil, yatırımcıya, ücret olarak işletmeyle paylaşılan bir vergi avantajı sağlanması amacıyla tasarlanmış olabilir.
2. Yatırımcı ile yapılan anlaşmanın yasal açıdan kiralama görünümde olması durumunda, konular;
  - (a) İşlem gruplarının birbiriyle ilişkilendirilmiş olup olmadığına ve dolayısıyla tek bir işlem olarak muhasebeleştirilmelerinin gerekip gerekmediğine nasıl karar verileceği;
  - (b) İlgili anlaşmanın TMS 17'de yer alan kiralama tanımını karşılayıp karşılamadığı, karşılamaması durumunda;
    - (i) Aynı bir yatırım hesabının ve olası kira ödeme yükümlülüklerinin işletmenin varlık ve borçları olarak gösterilip gösterilmediği (bakınız: Ek A<sup>[1]</sup> Paragraf A2(a)'da yer alan örnek)
    - (ii) İşletmenin anlaşmadan kaynaklanan diğer yükümlülükleri nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği; ve
    - (iii) İşletmenin yatırımcıdan elde etmesi olası bulunan ücreti nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğidir.

## Görüş birliği

3. Yasal açıdan kiralama görünümünde olan işlemler grubu, ilgili işlem grubu bir bütün olarak değerlendirilmedikçe nihai ekonomik etkinin anlaşılacağı durumlarda birbiriyle bağlantılı olarak nitelendirilir ve tek bir işlem olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, birbirleri ile yakından ilişkili bulunan, tek bir işlem gibi müzakere edilen ve aynı zamanda veya birbirini izleyen bir sırada gerçekleştirilen işlem grupları açısından durum bu şekildedir (Ek A bu Yorumun uygulanmasını gösteren örnekleri içerir).
4. Muhasebe kaydı, yapılan anlaşmanın özünü yansıtır. Anlaşmanın özünün tespiti sırasında, ilgili özellik ve içeriklerden ekonomik etkiye sahip olanlara daha fazla ağırlık verilmek suretiyle, yapılan anlaşmanın her türlü özellik ve içeriği göz önünde bulundurulur.
5. TMS 17, bir anlaşmanın özünün, varlığa ilişkin kullanım hakkının kararlaştırılan bir süre için devredilmesini içerdiği durumlara uygulanır. Bir anlaşmanın, özünde, TMS 17 kapsamında bir kiralama işlemi olmayabileceğini tek başına ifade eden göstergeler şunlardır (Ek B bu Yorumun uygulanmasını gösteren örnekleri içerir):
  - (a) İşletme anlaşma konusu varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve yararların tamamını elinde bulundurmakta ve anlaşma öncesinde varlığa ilişkin sahip olduğu kullanım haklarının neredeyse tamamına sahip bulunmaktadır;
  - (b) Anlaşmanın öncelikli amacı, ilgili varlığın kullanım hakkının devredilmesi değil belirli bir vergisel sonuç sağlanmasıdır; ve
  - (c) Anlaşma, kullanılması neredeyse kesin bir opsiyon içermektedir (örneğin kullanılabilir duruma geldiğinde, beklenen gerçeğe uygun değerinden yeterince yüksek bir fiyattan kullanılabilir olacak olan bir satış opsiyonu)
6. *Kavramsal Çerçeve*'nin 49-64 üncü Paragraflarında yer alan tanım ve yönlendirmeler, ayrı bir yatırım hesabı ve kira ödeme yükümlülüğünün, özünde işletme varlık ve yükümlülüklerini gösterip göstermediğinin belirlenmesinde kullanılır. Ayrı bir yatırım hesabı ve kira ödeme yükümlülüğünün, özünde, varlık ve borç tanımını karşılamadığını ve işletme tarafından muhasebeleştirilmemesi gerektiğini bir bütün olarak gösteren unsurlar şunlardır:
  - (a) İşletme ilgili yatırım hesabını kendi amaçları için kullanma imkanına sahip değildir ve kira bedellerini ödemekle de yükümlü bulunmamaktadır. Bu durum, örneğin, yatırımcıyı korumak amacıyla ayrı bir yatırım hesabına yatırılmış ve yalnızca yatırımcı tarafından kullanılabilen peşin bir ödemenin bulunduğu, yatırımcının kira yükümlülüğüne ilişkin ödemelerin yatırım hesabındaki fonlardan yapılmasını kabul ettiği ve işletmenin anılan yatırım hesabından yatırımcıya ödemede bulunmaktan kaçınma imkanının bulunmadığı durumlarda söz konusu olur;
  - (b) İşletme, yalnızca, yatırımcıdan aldığı ücretin tamamını geri ödeme ve olası bir ek ödemede daha bulunma veya herhangi bir ücret alınmamış olması durumunda, diğer yükümlülükler (örneğin garanti) çerçevesinde bir ödemede bulunma konularında gerçekleşme olasılığı düşük olan bir risk taşımaktadır. Örneğin ilgili anlaşma hükümlerinde, peşin ödenen tutarların kira ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için yeterli düzeyde nakit akışı sağlayacağı tahmin edilen risksiz varlıklara yatırılmasının şart koşulduğu durumlarda, yalnızca gerçekleşme olasılığı düşük olan bir ödeme riski bulunduğundan söz edilir; ve
  - (c) Anlaşmanın başlangıcında meydana gelen nakit akışları dışında ilgili anlaşma çerçevesinde oluşması beklenen nakit akışları, sadece, sadece, tamamı ilk baştaki nakit akışlarından oluşturulan ayrı bir yatırım hesabında yer alan fonlardan karşılanan kira ödemeleridir.

7. **(Değişik:RG-19/12/2017-30275 (Mükerrer))** Sağlanan garantiler ve anlaşmanın feshi nedeniyle oluşan mükellefiyetler de dâhil olmak üzere anlaşmadan kaynaklanan diğer mükellefiyetler, şartlarına bağlı olarak TMS 37, TFRS 4 veya TFRS 9'a göre muhasebeleştirilir.

8. **(Değişik cümle:RG-16/12/2017-30272 (Mükerrer))** TFRS 15'te yer alan hükümler, işletmenin elde etme olasılığı bulunduğu ücretin ne zaman gelir olarak finansal tablolara alınması gerektiğinin belirlenmesi amacıyla her bir anlaşmaya ilişkin durum ve şartlar için uygulanır. Ücrete hak kazanılması için gelecekteki performansa yönelik önemli yükümlülüklerin bulunması şeklinde bir devam eden ilginin bulunup bulunmadığı veya elde bulundurmaya devam edilen bir riskin olup olmadığı, her türlü garanti anlaşmasına ilişkin koşullar ve ücretin geri ödeme riski gibi faktörler dikkate alınır. Ücretin anlaşmanın başında elde edilmesi durumunda, elde edilen tutarın tamamının elde edildiği anda

gelir olarak muhasebeleştirilmesinin uygun olmayacağını tek başına gösteren belirtiler aşağıdaki gibidir:

- (a) Ücrete hak kazanılması için belirli faaliyetlerin yerine getirilmesi veya belirli faaliyetlerden kaçınılmasına yönelik yükümlülükler bulunmaktadır ve dolayısıyla, yasal olarak bağlayıcı olan bir anlaşmanın yapılması anılan anlaşmanın zorunlu kıldığı en önemli husus değildir;
- (b) Anlaşma konusu varlık üzerine, anılan varlığın işletme tarafından kullanılması (örneğin, tüketilmesi, satışı veya teminat olarak gösterilmesi) hakkını sınırlayan ve önemli ölçüde değiştiren çeşitli kısıtlamalar konulmuş olması;
- (c) Ücretin geri ödenmesi ve belli bir miktar ek ödemede bulunulması olasılıklarının düşük olmaması. Anılan husus örneğin aşağıdaki durumlarda söz konusu olur;
  - (i) Anlaşma konusu varlık, işletmenin ticari faaliyetini yürütmesi açısından gerekli mahiyette bulunan özellikli bir varlık değildir; ve dolayısıyla işletmenin anlaşmayı erken feshetmek için ödemede bulunma olasılığı vardır; veya
  - (ii) İşletme, anlaşma koşulları gereğince az riskli varlıklardan daha fazla risk taşıyan varlıklara peşinen yatırım yapmak zorundadır veya bu konuda kendisine kısmen veya tamamen takdir hakkı verilmiştir (örneğin, döviz, faiz oranı veya kredi riski). Anılan durumlarda, yatırımın değerinin kira yükümlülüğünü karşılamada yetersiz kalması olasılığı az değildir ve dolayısıyla işletmenin belli bir miktar ödeme yapma olasılığı bulunmaktadır.

9. Ücret, **(Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kapsamlı (Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kâr veya zaranda** ekonomik özü ve niteliği esas alınarak sunulur.

#### Açıklamalar

10. İlgili anlaşmanın ve uygulanan muhasebe yönteminin anlaşılması için gerekli olan uygun açıklamaların yapılması açısından, özü itibarıyla TMS 17 uyarınca kiralama sayılan işlemleri içermeyen anlaşmanın tüm yönleri göz önünde bulundurulur. İşletme, bir anlaşmanın mevcut olduğu her bir dönemde aşağıdakileri kamuoyuna açıklar:

- (a) İlgili anlaşmanın aşağıdakilere yer verilen tanımı:
  - (i) Anlaşma konusu varlık ve anılan varlığın kullanımına ilişkin sınırlamalar;
  - (ii) Anlaşmanın süresi ve diğer önemli koşulları;
  - (iii) Sunulan her türlü opsiyon da dahil olmak üzere, birbirine bağlı işlemler; ve
- (b) Alınan herhangi bir ücrete ilişkin olarak uygulanan muhasebeleştirme yöntemi, dönem içerisinde gelir olarak muhasebeleştirilen tutar ve **(Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kapsamlı (Değişik ibare:RG-13/8/2008-26966) kâr veya zaranda** dahil edildiği kalem.

11. Bu Yorumun 10 uncu Paragrafı çerçevesinde yapılması gereken açıklamalar her bir anlaşma için ayrı ayrı veya her bir anlaşma sınıfı için topluca yapılır. Benzer nitelikteki varlıkları (örneğin elektrik santralleri) konu alan anlaşmalar bir varlık sınıfı oluşturur.

**(Ek bölüm:RG-16/12/2017-30272 (Mükerrer)) (Değişik bölüm:RG-19/12/2017-30275 (Mükerrer)) Yürürlük tarihi**

TFRS 9 (2017 Sürümü), 7'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, "İlgili düzenlemeler" bölümü ve 8'inci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

#### EK 8

**(Mülga:RG-15/1/2019-30656 Mükerrer)(...)**

#### EK 9

#### TMS Yorum 31

#### Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri

#### İlgili düzenlemeler

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 18 Hasılat

#### Konu

1. Bir işletme (satıcı), müşterisinden (müşteri) reklam hizmeti alması karşılığında reklam hizmeti vermeye yönelik bir takas (barter) işlemine girebilir. Reklamlar internet veya ilan sitelerinde gösterilebilir, televizyon veya radyoda yayımlanabilir, dergi veya gazetelerde basılabilir veya başka bir organ aracılığıyla sunulabilir.

2. Bazı durumlarda, işletmeler arasında herhangi bir nakit veya diğer tür bir bedelin değişimi söz konusu olmaz. Diğer bazı durumlarda ise, eşit veya eşite yakın tutarda bir nakit veya diğer başka bir bedel işletmeler arasında el değiştirir.

3. Reklam hizmetleri olağan faaliyetleri içerisinde yer alan bir satıcı, reklam hizmetini içeren takas işleminden elde ettiği hasılatı, diğer koşulların yanı sıra, her iki tarafın karşılıklı olarak verdikleri hizmetlerin birbirlerinden farklı nitelikte olduğu (TMS 18.12) ve hasılat tutarının güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda (TMS 18.20 (a)) TMS 18'e göre muhasebeleştirir. Bu Yorum, sadece, tarafların birbirlerine farklı nitelikte reklam hizmeti verdiği işlemler için uygulanır. Karşılıklı olarak benzer nitelikte reklam hizmetlerinin verildiği işlemler TMS 18'e göre hasılat yaratıcı bir işlem değildir.

4. Konu; hasılatın satıcı tarafından, takas işlemi çerçevesinde elde edilen veya sunulan reklam hizmetinin gerçeğe uygun değeri üzerinden hangi durumlarda güvenilir olarak ölçülebileceğidir.

#### Görüş birliği

5. Reklam içeren bir takas işlemine ilişkin hasılat, elde edilen reklam hizmetlerinin gerçeğe uygun değeri üzerinden güvenilir olarak ölçülemez. Ancak satıcının sözü edilen hasılatı, yalnızca, aşağıdaki niteliklere sahip takas dışı işlemleri referans almak suretiyle, takas işleminde kendisinin sunduğu reklam hizmetlerinin gerçeğe uygun değerinden güvenilir olarak ölçmesi mümkündür:

- (a) Takas işlemindeki reklamlarla benzer nitelikte bir reklam hizmeti içeren;
- (b) Sık gerçekleşen;
- (c) Takas işlemindeki reklamlarla benzer nitelikte bir reklam hizmeti verilmesini içeren işlemlerin tamamıyla karşılaştığında hakim sayıda işlem ve tutarı temsil eden;
- (d) Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen nakit ve/veya diğer tür bir bedel (örneğin pazarlanabilir menkul kıymetler, parasal olmayan varlıklar ve diğer hizmetler) içeren; ve
- (e) Takas işlemi ile aynı karşı tarafı içermeyen.

#### EK 10

(Mülga:RG-15/1/2019-30656 Mükerrer) (...)

( 1 ) 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YORUMLARI HAKKINDA TEBLİĞDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 102) ve TÜRKİYE F RAPORLAMA STANDARTLARI, TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI, TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STAND YORUMLARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI YORUMLARI HAKKINDA BAZI TEBLİĞLERDE DE YAPILMASINA İLİŞKİN TEBLİĞ (SIRA NO: 71) ile yapılan değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri i geçerli olmak üzere, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

(2) 28/10/2011 tarihli 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 218” in bu Tebliğ ile ilgili hükümleri aşağıdadır.

“—

#### Yürürlükten kaldırılan mevzuat

**MADDE 6 – (1)** Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 10 Standardının uygulanmasıyla, 13/8/2008 tarihli ve 26966 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ” ve Tebliğ Eki, 9/3/2007 tarih ve 26457 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ”in 2 no’lu eki TMS Yorum 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler Yorumu ve 20.3.2011 tarih ve 27880 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Finansal Araçlara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9) Hakkında Tebliğ”in 14, 15 ve 16 no’lu ekleri yürürlükten kalkar.

#### Geçiş süreci

**GEÇİCİ MADDE 1 – (1)** İsteyen işletmeler bu hükümler çerçevesinde, bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardını 1/1/2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilirler. Bu TFRS’nin 1/1/2013 öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve söz konusu tablolarında TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011’de yayımlanan) ve TMS 28 (2011’de yayımlanan) Standartları da uygulanır.

(2) Bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 10 Standardını 1/1/2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayan işletmeler, söz konusu finansal tablolarında TFRS 9 Standardının 27.4.2010 ve 20.3.2011 tarihlerinde yayımlanan versiyonlarını uygulamaya başlamayıp, TMS 39’un söz konusu Standartların uygulamaya başlamaması ile yürürlükten kaldırılacak olan hükümlerini uygulamaya devam ediyorlarsa, TMS 39’un 2(a), 15, 130P, UR3, UR36-UR38 paragraflarını bu Tebliğin 18 no’lu ekinde yer alan şekliyle, TFRS 7’nin 3 ((a) bendi) ve 44O Paragraflarını bu Tebliğin 5 no’lu ekinde yer alan şekliyle, TMS 32’nin 4 ((a) bendi) ve 74B Paragraflarını bu Tebliğin 18 no’lu ekinde yer alan şekliyle uygulayabilirler.

(3) Bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 10 Standardını 1/1/2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayan işletmeler, söz konusu finansal tablolarında TFRS 9’un 27.4.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan versiyonunu uyguluyorlarsa, söz konusu Standardın 8.1.2 paragrafını bu Tebliğin 8 no’lu ekinde yer alan şekliyle, TFRS 7’nin 3 ((a) bendi) ve 44O Paragraflarını bu Tebliğin 6 no’lu ekinde yer alan şekliyle, TMS 39’un 2 nci ((a) bendi) paragrafını bu Tebliğ’in 18 no’lu ekinde yer alan şekliyle uygulayabilirler. Ayrıca bu durumda 27.4.2010 tarih ve 27564 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 184 Sıra No’lu “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ”, 185 Sıra No’lu “İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ” ve 186 Sıra No’lu “İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ” hükümleri uygulanmaz.

#### Yürürlük

**MADDE 7 – (1)** Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” Standardı, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

#### Yürütme



**MADDE 8 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.”**

(3) 28/10/2011 tarihli 28098 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 12) Hakkında Tebliğ Sıra No: 218” in bu Tebliğ ile ilgili hükümleri aşağıdadır.

“—

#### **Yürürlükten kaldırılan mevzuat**

**MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 11’in uygulanmasıyla, 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ ve Tebliğ eki TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı ile 9.3.2007 tarihli ve 26457 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları Hakkında Tebliğ’in 3 no’lu ekinde yer alan TMS Yorum 13 – Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları yürürlükten kalkar.**

#### **Geçiş süreci**

**GEÇİCİ MADDE 1 – (1) İsteyen işletmeler bu hükümler çerçevesinde, bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 11’i 1/1/2013 tarihinden önce başlayan yıllık hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayabilir. Bu TFRS’nin 1/1/2013 tarihinden önce başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanması halinde, bu durum dipnotlarda açıklanır ve söz konusu tablolarında TFRS 10, TFRS 12, TMS 27 (2011’de yayımlanan) ve TMS 28 (2011’de yayımlanan) Standartları da uygulanır.**

(2) Bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 11’i 1/1/2013 tarihi öncesi yıllık hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayan işletmeler, söz konusu finansal tablolarında TFRS 9 Standardının 27.4.2010 ve 20.3.2011 tarihlerinde yayımlanan versiyonlarını uygulamaya başlamayıp, TMS 39’un söz konusu Standartların uygulamaya başlamaması ile yürürlükten kaldırılacak olan hükümlerini uygulamaya devam ediyorlarsa, TMS 39’un UR3 ve UR41 ((a) bendi) paragraflarını bu Tebliğin 15 no’lu ekinde yer alan şekliyle, 15.6.2007 tarihli ve 26553 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları Hakkında Tebliğin 8 no’lu ekinde yer alan TFRS Yorum 9 Saklı Türev Ürünlerin Yeniden Değerlendirilmesi’nin 5 ((c) bendi) ve 12 nci paragraflarını bu Tebliğin 19 no’lu ekinde yer alan şekliyle uygular.

(3) Bu Tebliği ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 11’i 1/1/2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında uygulayan işletmeler, söz konusu finansal tablolarında TFRS 9’un 27.4.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan versiyonunu uyguluyorlarsa, TMS 39’un UR3 paragrafını bu Tebliğ’in 16 no’lu ekinde yer alan şekliyle, TFRS Yorum 9’un 5 ((c) bendi) ve 12 nci paragraflarını bu Tebliğin 20 no’lu ekinde yer alan şekliyle uygular.

#### **Yürürlük**

**MADDE 7 – (1) Bu Tebliğ ve bu Tebliğin 1 no’lu ekinde yer alan TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar Standardı, 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.**

#### **Yürütme**

**MADDE 8 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yürütür.”**

#### **(Ek bölüm:RG-16/12/2017-30272 (Mükerrer)) Yürürlük tarihi**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, “İlgili düzenlemeler” bölümünü ve 6’ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

[1] Ek A, TMSK tarafından ayrıca yayımlanacaktır.