

TMS 27

BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar*” Standardı 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının yerini almıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 sıra no’lu,
 2. 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 49 sıra no’lu,
 3. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan 118 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci ve ikinci değişiklik doğrudan TMS 27 tarafından yapılmış olup birinci değişiklik 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri, ikinci değişiklik ise 01/01/2016 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yazım ve dilbilgisi düzeltmeleri kapsamında yapılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standardı 27 Bireysel Finansal Tablolar

Amaç

- 1 Bu Standardın amacı bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir.

Kapsam

- 2 **Bu Standart bir işletmenin kendi isteği ile ya da yerel mevzuat gereği bireysel finansal tablolar sunması durumunda, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanır.**
- 3 Bu Standart hangi işletmelerin bireysel finansal tablo düzenlemesi gerektiğini belirlemez. Bu Standart TFRS'lere uyumlu bireysel finansal tablolar hazırlanırken uygulanır.

Tanımlar

- 4 **Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:**
- Bireysel finansal tablolar:** Bu standart hükümlerine uygun olarak bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını, maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* Standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır.
- Konsolide finansal tablolar:** Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu grup finansal tablolardır.
- 5 Aşağıdaki terimler TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Ek A Bölümü'nde, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Ek A Bölümü'nde ve TMS 28'in 3 üncü Paragrafında tanımlanmaktadır:
- İştirak
 - Özkaynak yöntemi.
 - Yatırım yapılan işletmenin kontrolü
 - Grup
 - Yatırım işletmesi
 - Müşterek kontrol
 - İş ortaklığı
 - İş ortaklığı katılımcısı
 - Ana ortaklık
 - Önemli etki
 - Bağlı ortaklık.
- 6 Bireysel finansal tablolar, 8-8A paragraflarında belirtilen durumlar dışında, konsolide finansal tablolara ilave olarak sunulan ya da bağlı ortaklıklarda yatırımı olmayıp, iştiraklerde veya iş ortaklıklarında yatırımı olan ve söz konusu yatırımlarını TMS 28 uyarınca özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmesi gereken bir yatırımcının finansal tablolarına ilave olarak sunulan tablolardır.
- 7 Bağlı ortaklığı veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı payı bulunmayan bir işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo değildir.
- 8 TFRS 10'un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolidasyondan ya da TMS 28'in (2011'de değişen şekli ile) 17 nci Paragrafı uyarınca özkaynak yönteminden muaf tutulan işletmeler, finansal tablolar olarak sadece bireysel finansal tablolarını sunabilir.

- 8A Sunulan cari dönem ve tüm karşılaştırmalı dönemler boyunca tüm bağlı ortaklıkları için TFRS 10'un 31 inci Paragrafı uyarınca konsolidasyon istisnasını uygulayan yatırım işletmesi finansal tabloları olarak sadece bireysel finansal tabloları sunar.

Bireysel finansal tabloların hazırlanması

- 9 Bireysel finansal tablolar, 10 uncu Paragrafta yer alan hükümler dışında diğer TFRS'lerde yer alan tüm uygulanabilir hükümlere uygun olarak hazırlanır.
- 10 Bir işletme bireysel finansal tablolarını hazırlarken, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını;
- (a) Maliyet bedeliyle
- (b) TFRS 9 uyarınca ya da
- (c) TMS 28'de tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.
- İşletme her bir yatırım kategorisi için aynı muhasebeleştirme esaslarını uygular. Maliyet bedeli üzerinden veya özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan yatırımlar, satış ya da dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (veya satış ya da dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içerisine dahil edildiğinde) TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca muhasebeleştirilir. TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen yatırımların satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılması durumunda, ölçümde bir değişiklik yapılmaz.
- 11 TMS 28'in (2011'de değişen şekli ile) 18 inci Paragrafı uyarınca iştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki yatırımlarını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir ve ölçer.
- 11A Ana ortaklığın bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 10'un 31 inci Paragrafı uyarınca TFRS 9'a göre gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçmesinin gerekli olduğu durumda, bağlı ortaklığındaki yatırımını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir.
- 11B Ana ortaklığın yatırım işletmesi olmaktan çıkması veya yatırım işletmesi haline gelmesi durumunda, ana ortaklık bu değişikliği nitelik değişikliğinin gerçekleştiği tarihten itibaren aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:
- (a) İşletme yatırım işletmesi olmaktan çıktığında, bağlı ortaklığındaki yatırımını 10 uncu paragraf uyarınca muhasebeleştirir. Niteliğin değiştiği tarih, edinim tarihi olarak kabul edilir. Yatırım 10 uncu paragrafta göre muhasebeleştirilirken, transfer edildiği kabul edilen bedeli, bağlı ortaklığın kabul edilen edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeri temsil edecektir.
- (b) İşletme yatırım işletmesi haline geldiğinde, bağlı ortaklığındaki yatırımını TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtılarak ölçer. Bağlı ortaklığın önceki defter değeri ile yatırımcının nitelik değiştirdiği tarihteki gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak kâr veya zarara yansıtılır. Söz konusu bağlı ortaklıklara ilişkin olarak daha önceden diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç veya kayıpların birikimli tutarı, yatırım işletmesi bu bağlı ortaklıkları niteliğin değiştiği tarihte elden çıkarmış gibi değerlendirilir.
- 12 Bir bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştiraktan temettüler, temettüyü alma hakkı doğduğunda işletmelerin bireysel finansal tablolarına yansıtılır. İşletme özkaynak yöntemini kullanmayı seçmemişse, temettü kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Özkaynak yöntemi seçilmişse; temettü yatırımın defter değerinde bir azalma olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 13 Bir ana ortaklığın kendi ana ortaklığı olarak yeni bir işletme kurmak suretiyle grubunu aşağıdaki koşulları karşılayacak şekilde yeniden yapılandırması ve yeni ana ortaklığın ilk ana ortaklıkta yer alan yatırımını bireysel finansal tablolarında Paragraf 10(a)'ya göre muhasebeleştirilmesi durumunda, yeni ana ortaklık ilk ana ortaklığın bireysel finansal tablolarında yer alan özkaynak kalemlerindeki payının yeniden yapılandırmanın gerçekleştiği tarihteki defter değerini maliyet tutarı olarak dikkate alır.
- (a) Yeni ana ortaklığın, ilk ana ortaklığın mevcut özkaynak araçları karşılığında kendi özkaynak araçlarını ihraç etmek suretiyle ilk ana ortaklığın kontrolünü elde etmesi.
- (b) Yeni gruba ait olan varlık ve yükümlülükler ile ilk gruba ait olan varlık ve yükümlülüklerin yeniden yapılandırmanın hemen öncesinde ve sonrasında aynı olması ve
- (c) İlk ana ortaklığın yeniden yapılandırma öncesindeki sahiplerinin, yeniden yapılandırmanın hemen öncesindeki ilk grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi paylar ile yeniden yapılandırmanın hemen sonrasında oluşan yeni grubun net varlıkları üzerinde sahip oldukları mutlak ve nispi payların aynı olması.

- 14 Benzer şekilde, ana ortaklık niteliğinde olmayan işletmeler de 13 üncü Paragrafta yer alan koşulları karşılamak suretiyle ana ortaklığı olarak yeni bir işletme kurabilir. 13 üncü Paragrafta yer alan hükümler bu tür yeniden yapılandırmalar için de aynen geçerlidir. Ancak bu tür durumlarda; 13 üncü Paragrafta yer alan 'ilk ana ortaklık' ve 'ilk gruba' yapılan atıflar "ilk işletme"ye yapılmış sayılır.

Açıklamalar

- 15 Bireysel finansal tablolarda açıklamalar yapılırken, Paragraf 16 ve 17'deki hükümler de dahil olmak üzere uygulanan tüm TFRS'lerde yer alan hükümler dikkate alınır.
- 16 TFRS 10'un 4(a) Paragrafı uyarınca konsolide finansal tablolarını hazırlamamayı tercih eden bir ana ortaklık, bireysel finansal tablolar hazırladığında, hazırladığı bireysel finansal tablolarında aşağıdaki açıklamaları yapar:
- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğu; konsolide finansal tabloların TFRS 10'da yer alan muafiyet dolayısıyla hazırlanmadığı; kamuya açıklanmak üzere TFRS'lere uygun konsolide finansal tablolarını hazırlayan işletmenin adı ve faaliyetini sürdürdüğü esas yeri (farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke) ve konsolide finansal tabloların elde edilebileceği adres.
- (b) Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:
- (i) Yatırım yapılan işletmenin adı.
- (ii) İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak kurulduğu ülke).
- (iii) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.
- (c) "b" bendi uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yönteme ilişkin açıklama.
- 16A Ana ortaklık olan bir yatırım işletmesi (16 ncı paragraf kapsamına giren ana ortaklık hariç olmak üzere), 8A paragrafı uyarınca finansal tabloları olarak yalnızca bireysel finansal tablolar hazırlaması durumunda, bu hususu açıklar. Yatırım işletmesi ayrıca TFRS 12 *Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar* Standardı uyarınca yatırım işletmelerine ilişkin gerekli olan açıklamaları sunar.
- 17 16-16A paragraflarında ele alınan ana ortaklık dışında kalan bir ana ortaklık veya yatırım yapılan işletme üzerinde müşterek kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarını hazırladığında, TFRS 10, TFRS 11 veya TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) Standartlarından ilgili olan Standart uyarınca hazırladığı finansal tabloları belirtir. Ana ortaklık veya yatırımcı işletme bireysel finansal tablolarında ayrıca aşağıdaki bilgileri açıklar:
- (a) Finansal tabloların bireysel finansal tablo olduğunu ve kanunen hazırlanma zorunluluğu bulunmadığı durumlarda hazırlanma sebebini.
- (b) Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesini. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermelidir:
- (i) Yatırım yapılan işletmenin adı.
- (ii) İşletmenin faaliyetini sürdürdüğü esas yer (farklı olması durumunda şirket olarak olduğu ülke).
- (iii) İşletmedeki sahiplik oranı ve oy hakkı oranının sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.
- (c) (b) bendi uyarınca hazırlanan listedeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde kullanılan yönteme ilişkin açıklama.

Yürürlük tarihi ve geçiş

- 18 Bu Standart 31 Aralık 2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Standartın erken uygulanması durumunda söz konusu durum açıklanır ve aynı dönemde TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12 ve TMS 28 (2011'de değişen şekli ile) de uygulanır.
- 18A *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin değişiklikler) değişikliğiyle 5, 6, 17 ve 18 inci paragraflar değiştirilmiş ve 8A, 11A-11B, 16A ve 18B-18I 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.

- 18B *Yatırım İşletmeleri* değişikliğinin ilk uygulandığı tarihte (bu TFRS’nin amaçları bakımından söz konusu değişikliklerin ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin başı), ana ortaklığın yatırım işletmesi olduğuna karar vermesi durumunda, bağlı ortaklığındaki yatırımı için 18C-18I paragraflarını uygular.
- 18C Bağı ortaklığındaki yatırımını önceden maliyet değeriyle ölçen yatırım işletmesi, bunun yerine söz konusu yatırımını bu TFRS hükümleri daha evvelden de yürürlükteymiş gibi ilk uygulama tarihinde gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçer. Yatırım işletmesi, ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir ve
- (a) Yatırımın önceki defter değeri ile
- (b) Yatırımcının bağı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri
- arasındaki fark tutarı kadar hemen önceki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârları düzeltir.
- 18D İlk uygulama tarihinde, bağı ortaklığındaki yatırımını gerçeğe uygun değer farkını diğer kapsamlı gelire yansıtarak ölçen yatırım işletmesi, söz konusu yatırımını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye devam eder. Daha önce diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer düzeltmelerinin birikimli tutarı ilk uygulama tarihinin hemen öncesindeki hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârlara aktarılır.
- 18E İlk uygulama tarihinde, önceden 10 uncu paragrafta izin verildiği üzere TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtarak ölçmeyi tercih ettiği bağı ortaklığındaki payına ilişkin olarak yatırım işletmesi önceki muhasebeleştirmelerinde herhangi bir düzeltme yapmaz.
- 18F TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü* Standardının uygulandığı tarihten önce, yatırımcılara veya yönetime daha evvel raporlanan gerçeğe uygun değer tutarlarının değerlendirilme tarihinde yatırımın karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirilebildiği tutarları yansıtması durumunda, yatırım işletmesi bu tutarları kullanır.
- 18G Bağı ortaklıktaki yatırımın 18C-18F paragraflarına göre ölçümünün uygulanabilir olmadığı durumda (TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* Standardında tanımlandığı üzere), yatırımcı işletme bu TFRS hükümlerini, 18C-18F paragraflarının uygulanmasının mümkün olduğu en erken dönemin başında uygular. Söz konusu en erken dönem cari dönem de olabilir. Yatırımcı, bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başı cari dönem olmadığı sürece, ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemini geriye dönük olarak düzeltir. Bağı ortaklığın gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümünün yatırım işletmesi açısından uygulanabilir olduğu tarihin hemen önceki hesap döneminin başından önce olması durumunda, yatırımcı;
- (a) Yatırımın önceki defter değeri ile
- (b) Yatırımcının bağı ortaklıktaki yatırımının gerçeğe uygun değeri
- arasındaki farkla ilgili olarak hemen önceki hesap döneminin başındaki özkaynağını düzeltir.
- Bu paragrafın uygulanabilir olduğu en erken dönemin başının cari dönem olması durumunda, özkaynağa ilişkin bu düzeltme cari dönemin başında yapılır.
- 18H Bu TFRS’nin ilk kez uygulandığı tarihten önce, yatırım işletmesinin bir bağı ortaklığındaki yatırımını elden çıkarması veya yatırımının kontrolünü kaybetmesi durumunda, bu bağı ortaklığına ilişkin olarak daha evvelden yaptığı muhasebeleştirmelerde düzeltme yapması gerekli değildir.
- 18I 18C–18G paragraflarındaki ilk uygulama tarihinden hemen önceki hesap dönemine (“hemen önceki hesap dönemi”) yapılan atıflarla bağı kalınlıksızın, işletme zorunlu olmamakla birlikte, daha önceki dönemler için de düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunabilir. İşletmenin daha önceki herhangi bir dönem için düzeltilmiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, 18C–18G paragraflarında “hemen önceki hesap dönemi”ne yapılan tüm atıflar, “sunulan en erken düzeltilmiş karşılaştırmalı dönem” olarak dikkate alınır. Bir işletmenin önceki herhangi bir döneme ilişkin olarak düzeltilmemiş karşılaştırmalı bilgi sunması durumunda, işletme düzeltilmemiş bilgiyi açıkça tanımlayarak bu bilginin farklı bir esasa göre hazırlandığını belirtir ve bu esasları açıklar.
- 18J *Bireysel Finansal Tablolarda Özkaynak Yöntemi* (TMS 27’ye ilişkin değişiklik) değişikliğiyle 4-7, 10, 11B ve 12 nci paragraflar değiştirilmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde, TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* Standardı çerçevesinde geriye dönük olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu durumda anılan husus dipnotlarda açıklanır.

TFRS 9'a Yapılan Atıf

- 19 TFRS 9'un erken uygulamasını seçmemiş olmakla birlikte bu Standardın uygulamasına başlayan bir işletme, bu Standartta TFRS 9'a yapılan atıfları TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm*'e yapılmış gibi değerlendirmelidir.

TMS 27'nin (2008) Yürürlükten Kaldırılması

- 20 Bu Standart TFRS 10 ile eşzamanlı olarak yayımlanmıştır. Bu iki Standart, "TMS 27 *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*"ı (2008'de değişen şekli ile) yürürlükten kaldırmıştır.