

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/34]

Karar Tarihi: 03.01.2019

Konu: TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*’nin Yayımlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9’uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; TFRS 16 *Kiralamalar*’ın yaptığı değişiklikler ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “*Annual Improvements to IFRS Standards 2015–2017 Cycle*” başlığıyla yayımlanan 2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler kapsamında yapılan değişikliklerin TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*’ne eklenmesine, ayrıca TFRS 3’ün söz konusu değişiklikleri de içeren mevcut halinin yeniden yayımlanmasına karar verilmiştir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 3

İşletme Birleşmeleri

Amaç

- 1 Bu TFRS'nin amacı, raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır. Söz konusu amaca ulaşmak için bu TFRS, edinen işletmenin aşağıdakileri nasıl gerçekleştireceğine ilişkin ilkeleri ve hükümleri ortaya koyar:
- (a) Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (*azınlık paylarını*) finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği;
 - (b) İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancı nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği ve
 - (c) Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklayacağını nasıl belirlediği.

Kapsam

- 2 Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:
- (a) Müşterek anlaşmanın kendi finansal tablolarında müşterek anlaşma oluşumunun muhasebeleştirilmesi.
 - (b) İşletme tanımına uymayan bir varlığın veya varlık grubunun satın alınması. Bu tür durumlarda edinen işletme, edindiği varlıkları (maddi olmayan duran varlıkların TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'daki tanımına ve muhasebeleştirme ölçütlerine uyan varlıklar da dâhil olmak üzere) ve üstlendiği borçları ayrı ayrı tanımlar ve muhasebeleştirir. Varlık grubunun maliyeti, satın alma tarihinde gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak grup içerisindeki tanımlanabilir varlıklara ve borçlara dağıtılır. Bu tür bir işlem ya da olay, şerefiyeye yol açmaz.
 - (c) Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi (B1-B4 paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır).
- 2A Bu Standardın hükümleri TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar* Standardında tanımlanan yatırım işletmesi tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmesi zorunlu olan bağlı ortaklıktaki yatırımın edinilmesine uygulanmaz.

İşletme birleşmelerinin tanımlanması

- 3 Bir işletme, bir işlemin veya başka bir olayın işletme birleşmesi olup olmadığını bu TFRS'de yer alan, edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların bir işletme oluşturmaları gerektiren tanımı uygulayarak belirler. Eğer edinilen varlıklar bir işletme değil ise, raporlama yapan işletme bu işlemi veya başka bir olayı varlık edinimi olarak muhasebeleştirir. B5-B12 paragrafları, bir işletme birleşmesinin tanımlanmasına ve işletmenin tanımına ilişkin yol göstermektedir.

Satın alma yöntemi

- 4 Bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir.
- 5 Satın alma yönteminin uygulanması aşağıdakileri gerektirir:
- (a) Edinen işletmenin belirlenmesi;
 - (b) Birleşme tarihinin belirlenmesi;

- (c) Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi ve
- (d) Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Edinen işletmenin belirlenmesi

6 **Her bir işletme birleşmesinde birleşen işletmelerden biri edinen işletme olarak belirlenir.**

7 Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin, kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, TFRS 10'da yer alan hükümler kullanılır. Bir işletme birleşmesinin gerçekleştiği bununla birlikte TFRS 10 hükümlerinin uygulanması sonucunda birleşen işletmelerin hangisinin edinen işletme olduğunun belirlenemediği bir durumda, B14-B18 paragraflarındaki unsurlar göz önünde bulundurulur.

Birleşme tarihinin belirlenmesi

8 **Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirler.**

9 Edinen işletmenin, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarih genellikle edinen işletmenin bedeli transfer ettiği, edinilen işletmenin varlıklarını edindiği ve borçlarını üstlendiği tarihtir (kapanış tarihi). Ancak, edinen işletme, kapanış tarihinden daha önceki veya daha sonraki bir tarihte kontrolü ele geçirebilir. Örneğin yazılı bir anlaşmada, edinen işletmenin edinilen işletme üzerindeki kontrolü kapanış tarihinden önce ele geçirdiğinin belirtilmesi halinde, birleşme tarihi kapanış tarihinden önce gelir. Edinen işletme, birleşme tarihini belirlerken konu ile ilgili tüm gerçekleri ve durumları göz önünde bulundurulur.

Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

Muhasebeleştirme ilkesi

10 **Birleşme tarihi itibarıyla edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (*azınlık paylarını*) muhasebeleştirir. Edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların muhasebeleştirilmesi 11 ve 12'nci paragraflarda belirtilen koşullara tabidir.**

Muhasebeleştirme koşulları

11 Satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olan muhasebeleştirilme koşullarını karşılayabilmesi için, birleşme tarihinde, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların, *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*¹'deki varlık ve borç tanımlarına uyması gerekmektedir. Örneğin, edinen işletmenin beklediği ancak, edinilen işletmenin bir faaliyetini sona erdirmeye veya edinilen işletmenin çalışanlarını işten çıkarma veya yeniden yerleştirme planlarını etkileyecek şekilde gelecekte gerçekleştirmeye mecbur olmadığı maliyetler birleşme tarihinde borç olarak dikkate alınmazlar. Dolayısıyla, edinen işletme, söz konusu maliyetleri satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olarak muhasebeleştirmez. Bunun yerine edinen işletme, bu maliyetleri, diğer TFRS'ler uyarınca birleşme sonrası finansal tablolarında muhasebeleştirir.

12 Bunlara ek olarak, satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olan muhasebeleştirme koşullarının karşılanabilmesi için; edinilen tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen tanımlanabilir borçlar, ayrı işlemlerin sonucu değil, edinen işletme ile edinilen işletme (veya edinilen işletmenin daha önceki sahipleri) arasında işletme birleşmesi sırasında el değiştiren unsurların bir parçası olmalıdır. Edinen işletme, edinilen hangi varlıkların ve üstlenilen hangi borçların edinilen işletme ile el değiştirmenin bir parçası olduğunu ve eğer varsa hangilerinin ayrı işlemlerin sonucu olup kendi nitelikleri ve ilişkili TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlerken 51-53 paragraflarındaki yol gösterici hükümleri uygular.

1 27/01/2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*'yi yürürlükten kaldırmıştır.

- 13 Edinen işletmenin muhasebeleştirme prensibini ve koşullarını uygulaması, edinilen işletmenin daha önce kendi finansal tablolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirmedeği bazı varlık ve borçların muhasebeleştirilmesine neden olabilir. Örneğin edinilen işletme, edinilen işletmenin içsel olarak geliştirdiği ve ilgili maliyetleri giderleştirdiği için finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirmedeği marka ismi, patent veya müşteri ilişkileri gibi edinilen tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirir.
- 14 B31-B40 paragrafları, maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alınmasına ilişkin rehberlik sağlar. 22-28B paragrafları, bu TFRS'nin finansal tablolara alma ilkelerine ve koşullarına ilişkin sınırlı istisnalar getirdiği kalemleri de içeren tanımlanabilir varlık ve yükümlülük türlerini belirler.

Bir işletme birleşmesinde edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların sınıflandırılması veya belirlenmesi

- 15 **Birleşme tarihinde, edinilen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlenilen tanımlanabilir borçları sonradan diğer TFRS'leri uygulamak için gereken şekilde sınıflandırmalı veya belirlemelidir. Edinen işletme, söz konusu sınıflandırmaları veya belirlemeleri birleşme tarihinde var oldukları şekliyle sözleşme hükümlerini, ekonomik koşulları, sahip olduğu operasyonel politikalar ile muhasebe politikalarını ve konuya ilişkin diğer tüm koşulları esas alarak yapmalıdır.**
- 16 Bazı durumlarda, TFRS'ler, bir işletmenin belirli bir varlık ya da yükümlülüğü sınıflandırma veya tanımlama şekline göre farklı muhasebeleştirme yöntemleri öngörür. Edinen işletmenin, birleşme tarihinde var olan ilgili şartları esas alarak yapması gereken sınıflandırmalara ve tanımlamalara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- (a) TFRS 9 *Finansal Araçlar* uyarınca, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarar ya yansıtılarak veya itfa edilmiş maliyetinden ölçülen belirli finansal varlık ve yükümlülük sınıfı veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlık sınıfı,
 - (b) TFRS 9 uyarınca bir türev aracın korunma aracı olarak tanımlanması ve
 - (c) Bir saklı türev ürünün TFRS 9 uyarınca, bir esas sözleşmeden ayrıştırılması gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesi (bu TFRS kapsamında söz konusu değerlendirme, "sınıflandırma"ya ilişkindir).
- 17 Bu TFRS, 15'inci paragrafta yer alan prensibe iki istisna getirmektedir:
- (a) Edinilen işletmenin kiraya veren olduğu bir kiralama sözleşmesinin TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılması ve
 - (b) Bir sözleşmenin TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri* uyarınca sigorta sözleşmesi olarak sınıflandırılması.

Edinen işletme, bu sözleşmeleri sözleşme hükümleri ve sözleşmenin geçerli olduğu tarihteki (veya eğer sözleşmenin şartları, sınıflandırılmasını değiştirebilecek şekilde değiştirildiyse değişikliğin yapıldığı tarihteki (söz konusu tarih birleşme tarihi de olabilir)) diğer faktörler temelinde sınıflandırmalıdır.

Ölçme ilkesi

- 18 **Edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçer.**
- 19 Edinen işletme her bir işletme birleşmesinde, mevcut ortaklık payları olan ve tasfiye durumunda hamiline işletmenin net varlıklarının orantılı payından hak sağlayan edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların unsurlarını, birleşme tarihinde:
- (a) Gerçeğe uygun değer üzerinden ya da
 - (b) Mevcut ortaklık araçlarının, edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının muhasebeleştirilen tutarlarındaki orantılı payı üzerinden ölçer.

Kontrol gücü olmayan paylara ilişkin diğer bütün unsurlar, TFRS'lerce başka bir ölçüm esası gerekli kılınmadıkça söz konusu unsurların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür.

- 20 24-31 paragrafları, bu TFRS'nin ölçme prensibine ilişkin sınırlı istisnalar getirdiği kalemleri de içeren tanımlanabilir varlık ve borçların türlerini belirler.

Muhasebeleştirme veya ölçme ilkelerine ilişkin istisnalar

- 21 Bu TFRS, muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerine ilişkin sınırlı istisnalar getirmektedir. 22-31 paragrafları, hem istisnaların getirildiği belirli kalemleri hem de bu istisnaların niteliklerini belirler. Edinen işletme, söz konusu kalemleri 22-31 paragraflarında yer alan hükümleri uygulayarak muhasebeleştirir ki bu da bazı kalemlerin:
- (a) 11 ve 12'nci paragraflarındakilere ek muhasebeleştirilme koşullarının ya da diğer TFRS'lerde yer alan hükümlerin uygulanması sonucunda, muhasebeleştirilme ilke ve şartlarının uygulanması neticesinde ortaya çıkacak muhasebeleştirilme işleminden farklı bir şekilde muhasebeleştirilmelerine,
 - (b) Birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinden farklı bir tutar ile ölçülmelerinden olacaktır.

Muhasebeleştirme Prensibine İlişkin İstisna

Koşullu borçlar

- 22 TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*, koşullu borcu aşağıdaki şekilde tanımlamaktadır:
- (a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya
 - (b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür
 - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
 - (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.
- 23 TMS 37'de yer alan hükümler, birleşme tarihi itibarıyla hangi koşullu borçların muhasebeleştirileceğinin belirlenmesinde uygulanmaz. Bunun yerine edinen işletme, bir işletme birleşmesinde üstlenilen koşullu bir borcu, eğer söz konusu borç geçmişteki olaylardan kaynaklanan cari bir yükümlülük ise ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa birleşme tarihi itibarıyla muhasebeleştirir. Dolayısıyla, TMS 37 hükümlerinin tersine, edinen işletme, bir işletme birleşmesinde birleşme tarihinde üstlenilen bir koşullu borcu, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması durumunda dahi muhasebeleştirir. 56'ncı paragraf, koşullu borçların sonradan muhasebeleştirilmesi işlemlerine yönelik rehberlik sağlamaktadır.

Muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerinin her ikisine ilişkin istisnalar

Gelir vergileri

- 24 Edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği varlıklardan ve üstlendiği borçlardan kaynaklanan ertelenmiş bir vergi varlığını ya da borcunu TMS 12 *Gelir Vergileri* uyarınca muhasebeleştirir.
- 25 Edinen işletme, edinilen işletmenin birleşme tarihinde var olan veya edinme nedeniyle ortaya çıkan geçici farkların potansiyel vergi etkilerini ve gelecek dönemlere devretmiş vergiye ilişkin unsurlarını, TMS 12 uyarınca muhasebeleştirir.

Çalışanlara sağlanan faydalar

- 26 Edinen işletme, edinilen işletmenin çalışanlarına sağladığı fayda düzenlemelerine ilişkin borçları (veya varsa varlıkları) TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar* uyarınca muhasebeleştirir ve ölçer.

Tazminat varlıkları

- 27 Bir işletme birleşmesinde satıcı taraf, edinen işletmeyi, sözleşmeye dayalı olarak, bir varlığın veya borcun tamamına veya bir parçasına ilişkin bir koşula veya bir belirsizliğe karşılık tazmin taahhüdünde bulunabilir. Örneğin, satıcı taraf edinen işletmeyi bir borç üzerindeki belirli bir koşullan kaynaklanan belirli bir tutarın üzerindeki kayıplara karşı tazmin taahhüdünde bulunabilir; diğer bir deyişle, satıcı taraf edinen işletmenin borcunun belirli bir tutarı geçmeyeceğini garanti edebilir. Bunun sonucu olarak, edinen işletme bir tazminat varlığı elde eder. Edinen işletme, bir tazminat varlığını, tazmin taahhüdünde bulunulmuş kalemi muhasebeleştirdiği anda ve tazmin taahhüdünde bulunulmuş kalem ile aynı ölçüm temelinde, tahsil edilemeyen tutarlara için bir değerlendirme karşılığı gereksinimine bağlı olarak muhasebeleştirmelidir. Dolayısıyla eğer tazminat taahhüdü, birleşme tarihinde birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile ölçülerek muhasebeleştirilmiş bir varlığa veya bir borca ilişkin ise, edinen işletme, tazminat varlığını birleşme tarihinde ve birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirir. Gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş bir tazminat varlığı açısından, tahsil edilebilirliğe ilişkin endişeler nedeniyle gelecekteki nakit akışlarına ilişkin belirsizliğin etkileri gerçeğe uygun değer ölçümü içerisinde yer aldığından, ayrı bir değerlendirme karşılığı gerekli değildir (41'inci paragraf, söz konusu duruma ilişkin uygulama rehberi sağlamaktadır).
- 28 Bazı durumlarda tazminat, muhasebeleştirme veya ölçme ilkelerinde istisna olan bir varlık veya borca ilişkin olabilir. Örneğin tazminat, birleşme tarihinde gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemediği için söz konusu tarihte muhasebeleştirilmeyen koşullu bir borca ilişkin olabilir. Alternatif olarak, bir tazminat, çalışanlara sağlanan faydalar gibi, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden başka bir temelde ölçülen bir varlık veya borca ilişkin olabilir. Bu durumlarda tazminat varlığı, tazmin edilen kalemin ölçümünde kullanılan varsayımlar ile tutarlı varsayımlar kullanılarak ve yönetimin tazminat varlığının tahsil edilebilirliğine ve tazmin taahhüdünde bulunulan tutar üzerindeki sözleşmeye dayalı her tür sınırlamaya ilişkin değerlendirmelerine bağlı olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. 57'nci paragraf, tazminat varlıklarının sonradan muhasebeleştirilmelerine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Edinilen işletmenin kiracı olduğu kiralamalar

- 28A Edinen işletme, edinilen işletmenin kiracı olduğu ve TFRS 16 uyarınca tanımlanan kiralamalara ilişkin kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini finansal tablolara alır. Aşağıdaki koşulları karşılayan kiralamalarda edinilen işletmenin, kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini finansal tablolara alması gerekli değildir:
- (a) Kiralama süresi (TFRS 16'da tanımlandığı şekilde) edinme tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalar veya
 - (b) Dayanak varlığın düşük değerli olduğu (TFRS 16'nın B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) kiralamalar.
- 28B Edinen işletme, birleşme tarihinde edinilen kiralama yeni bir kiralamaymış gibi kira yükümlüğünü geri kalan kira ödemelerinin (TFRS 16'da tanımlandığı şekilde) bugünkü değeri üzerinden ölçer. Edinen işletme, kullanım hakkı varlığını, piyasa şartlarıyla karşılaştırıldığında kiralamanın lehte veya aleyhte hükümlerini yansıtacak şekilde düzelterek kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden ölçer.

Ölçüm prensibine ilişkin istisnalar

Yeniden edinilen haklar

- 29 Edinen işletme, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen yeniden edinilen bir hakkın değerini, piyasa katılımcılarının gerçeğe uygun değer ölçümünde sözleşmeye dayalı potansiyel yenilemeleri göz önünde bulundurup bulundurmamaklarına bakmaksızın, ilgili sözleşmenin kalan vadesi temelinde, ölçer. B35 ve B36 paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır.

Hisse bazlı ödeme işlemleri

- 30 Edinen işletme, edinilen işletmenin hisse bazlı ödeme işlemleri ile ilgili olan ya da edinilen işletmenin hisse bazlı ödeme işlemlerinin yerine edinen işletmenin hisse bazlı ödeme işlemlerinin uygulanması ile ilgili olan borç veya özkaynağa dayalı finansal araçları TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler*'de yer alan yöntem uyarınca

birleşme tarihinde ölçer. (Bu TFRS, söz konusu yöntemin sonucunu, hisse bazlı ödeme işleminin “piyasa bazlı ölçümü” şeklinde adlandırmaktadır).

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar

- 31 Edinen işletme, edindiği ve TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca birleşme tarihinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlığı (veya elden çıkarma grubunu), söz konusu TFRS'nin 15-18 paragrafları uyarınca gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin çıkarılması ile bulunan değer üzerinden ölçer.

Şerefiyenin veya pazarlıklı satın almadan kaynaklanan karın muhasebeleştirilmesi ve ölçümü

- 32 Edinen işletme, şerefiyeyi birleşme tarihi itibarıyla aşağıda yer alan (a)'nın (b)'den fazlası şeklinde ölçerek muhasebeleştirir:

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

- (i) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü gerektiren transfer edilmiş bedel (bkz. 37'nci paragraf);
- (ii) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen işletmedeki azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) tutarı ve
- (iii) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde (bkz. 41 ve 42'nci paragraflar) edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

(b) Bu TFRS'ye uygun olarak ölçülmüş, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

- 33 Edinen ve edinilen işletmelerin yalnızca özkaynak paylarını değiştirdikleri bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, edinen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden daha güvenilir bir şekilde ölçülebilir durumda olabilir. Böyle bir durum söz konusu ise, edinen işletme, şerefiyenin tutarını, transfer edilen özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanarak belirler. Herhangi bir bedelin transfer edilmediği işletme birleşmelerinde, şerefiyenin tutarını belirlemek için edinen işletme, transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri yerine, edinilen işletmedeki payının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanır (32(a)(i) paragrafı). B46-B49 paragrafları, söz konusu duruma ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Pazarlıklı satın alımlar

- 34 Bazen, edinen işletme, pazarlıklı bir satın alım yapar, bu durum, 32(b) paragrafındaki tutarın 32(a) paragrafında belirtilen tutarların toplamını geçtiği bir işletme birleşmesidir. Eğer söz konusu fazla tutar, 36'ncı paragraf hükümleri uygulandıktan sonra da kalıyorsa edinen işletme sonuç olarak ortaya çıkan kazancı birleşme tarihinde kar veya zararda muhasebeleştirir. Söz konusu kazanç, edinen işletmeye atfedilir.
- 35 Pazarlıklı bir satın alım, örneğin, satıcının baskı altında davrandığı zorla satış şeklindeki bir işletme birleşmesinde görülebilir. Ancak, 22-31 paragraflarında ifade edilen belirli kalemlere ilişkin muhasebeleştirme ve ölçme istisnaları, ayrıca pazarlıklı bir satın alımdaki kazancın muhasebeleştirilmesine (veya muhasebeleştirilen kazancın tutarının değişmesine) neden olabilir.
- 36 Pazarlıklı bir satın alımda kazancı muhasebeleştirmeden önce, edinen işletme, edindiği varlıkları ve üstlendiği borçları doğru bir şekilde belirleyip belirlemediğini yeniden değerlendirir ve bu değerlendirme sırasında belirlediği ek varlık veya borçları da muhasebeleştirir. Daha sonra edinen işletme, bu TFRS'nin birleşme tarihi itibarıyla muhasebeleştirilmesini gerektirdiği aşağıdakilerin tümünün tutarlarını ölçmede kullanılan işlemleri gözden geçirir:
- (a) Edinilen tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen tanımlanabilir borçlar;
 - (b) Varsa, edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*);
 - (c) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde, edinen işletmenin daha önceden elde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payı ve

(d) Transfer edilen bedel.

Gözden geçirmenin amacı, ölçümlerin, birleşme tarihi itibarıyla mevcut tüm bilgileri uygun bir şekilde yansıttığından, emin olmaktır.

Transfer edilen bedel

- 37 Bir işletme birleşmesinde transfer edilen bedel gerçeğe uygun değer ile ölçülür; transfer edilen bedel, edinen işletme tarafından transfer edilen varlıkların birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin, edinen işletme tarafından edinilen işletmenin önceki sahiplerine karşı üstlenilen borçların ve edinen işletme tarafından çıkarılan özkaynak paylarının toplamı olarak hesaplanacaktır. (Ancak, edinen işletmenin, edinilen işletmenin çalışanları tarafından elde tutulan paylarına karşılık değiştirilen hisse bazlı ödeme yükümlülüklerinin işletme birleşmesinde transfer edilen bedele dâhil olan herhangi bir kısmı, gerçeğe uygun değer yerine 30'uncu paragraf uyarınca ölçülür.) Söz konusu bedel; nakit, diğer varlıklar, edinen işletmenin bir işletmesi veya iştiraki, koşullu bedeller, sıradan veya imtiyazlı özkaynağa dayalı finansal araçlar, opsiyonlar, garantiler ve ortak faydalı işletmelerin üye hakları şeklinde olabilir.
- 38 Transfer edilen bedel, edinen işletmenin, birleşme tarihindeki defter değerleri gerçeğe uygun değerlerinden farklı olan varlık veya borçlarını içeriyor olabilir (örneğin, parasal olmayan varlıklar veya edinen işletmenin bir iş kolu). Böyle bir durum söz konusuysa, edinen işletme, transfer edilen varlık veya borçların birleşme tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerlerini yeniden ölçer ve sonuç olarak ortaya çıkan kazanç veya zararları, kar veya zararda muhasebeleştirir. Ancak, bazen transfer edilen varlık veya borçlar işletme birleşmesinden sonra birleşmiş işletmede kalmaktadır (örneğin, varlık veya borçlar edinilen işletmenin eski sahipleri yerine edinilen işletmeye transfer edildiyse) ve dolayısıyla edinen işletme söz konusu varlık veya borçların kontrolüne sahip olmaya devam etmektedir. Bu durumda, edinen işletme, birleşme öncesinde ve sonrasında kontrolünde bulunan bu varlık veya borçları, birleşme tarihinden hemen önceki defter değerleri ile ölçer ve kar veya zararda bir kazanç veya zarar muhasebeleştirmez.

Koşullu bedel

- 39 Edinilen işletme karşılığında edinen işletmenin transfer ettiği bedel, koşullu bedel anlaşmalarından kaynaklanan her türlü varlık veya borcu içerir (bkz. 37'nci paragraf). Edinen işletme, koşullu bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini, edinilen işletme karşılığında transfer edilen bedelin bir parçası olarak muhasebeleştirir.
- 40 Edinen işletme, finansal araç tanımını karşılayan koşullu bedel ödeme yükümlülüğünü, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'un 11'inci paragrafındaki özkaynağa dayalı finansal araç ve finansal borç tanımlarını esas alarak finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırır. Edinen işletme, belirli koşulların sağlanması halinde daha önce transfer edilen bedelin geri ödenmesini talep etme hakkını bir varlık olarak sınıflandırır. 58'inci paragraf, koşullu bedel için sonradan muhasebeleştirmeye ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

Satın alma yönteminin işletme birleşmelerinin belirli türlerinde uygulanması üzerine ek rehber

Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesi

- 41 Bazen edinen işletme, birleşme tarihinin hemen öncesinde özkaynak payına sahip olduğu bir edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirebilir. Örneğin, 31 Aralık 20X1'de İşletme A'nın İşletme B'de yüzde 35 azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan payı) vardır. Bu tarihte İşletme A, İşletme B'de yüzde 40 daha pay satın alırsa, İşletme B'nin kontrolünü elde eder. Bu TFRS, bu tür birleşme, bazen basamaklı alım da denen aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesi şeklinde atıfta bulunmaktadır.
- 42 Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinen işletme, daha önceden elinde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payını, birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden ölçer ve sonuçta ortaya çıkan bir kazanç veya kayıp varsa bunu kâr veya zararda ya da -uygun olması durumunda- diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alır. Daha önceki raporlama dönemlerinde, edinen işletme, edinilen işletmedeki özkaynak payının değerindeki değişiklikleri diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara almış olabilir. Böyle bir durumda, diğer kapsamlı gelirden finansal tablolara alınmış olan tutar, edinen işletmenin önceden elinde bulundurduğu özkaynak payını doğrudan elden çıkarması halinde öngörülen yöntemle aynı şekilde finansal tablolara alınır.

- 42A Bir müşterek anlaşmanın (TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*'da tanımlandığı şekilde) taraflarından birinin müşterek faaliyet (TFRS 11'de tanımlandığı şekilde) olan bir işletmenin kontrolünü elde etmesi ve edinim tarihinden hemen önce müşterek faaliyetle ilgili varlıklara ilişkin haklara ve yükümlülüklerle ilişkin mükellefiyetlere sahip olması halinde bu işlem aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesidir. Bu nedenle edinilen işletme, 42'nci paragrafta açıklanan şekilde müşterek faaliyette önceden elinde bulundurduğu payların yeniden ölçülmesi hususu da dahil olmak üzere aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesine ilişkin hükümleri uygular. Bu uygulamayla edinilen işletme, müşterek faaliyette önceden elinde bulundurduğu payların tamamını yeniden ölçer.

Bedel transferi olmaksızın gerçekleştirilen işletme birleşmeleri

- 43 Edinen işletme bazen, bir bedel transfer etmeden edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirir. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi açısından satın alma yöntemi bu birleşmelere uygulanır. Bu tür durumlar aşağıdakileri içerir:
- (a) Edinilen işletme, var olan bir yatırımcının (edinen işletmenin) kontrolü ele geçirebilmesi için gerekli olacak ölçüde kendi hissesini geri satın alır.
 - (b) Daha önceden oy haklarının çoğunluğunu elinde bulunduran edinilen işletmenin, edinilen işletmeyi kontrol etmesini engelleyen azınlık veto hakları geçersiz hale gelir.
 - (c) Edinen ve edinilen işletmeler, yalnızca sözleşme aracılığı ile işletmelerini birleştirme konusunda anlaşır. Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolü karşılığında bir bedel transfer etmez ve birleşme tarihinde ya da daha öncesinde edinilen işletmede özkaynak payına sahip değildir. Yalnızca sözleşme aracılığı ile gerçekleştirilen işletme birleşmelerine örnek, iki işletmenin birlikte özkaynağa dayalı menkul kıymet ihraç etmek üzere anlaşması veya birden fazla borsada işlem gören bir anonim şirket oluşturmak için bir araya gelmesidir.
- 44 Yalnızca sözleşme ile gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinilen işletme, edinilen işletmenin bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilmiş olduğu net varlıklarının tutarını edinilen işletmenin sahiplerine atfeder. Diğer bir deyişle, edinilen işletme dışındaki taraflar tarafından elde bulundurulanan edinilen işletmedeki özkaynak payları, edinilen işletmedeki özkaynak paylarının tamamı kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) atfedilmiş olsa dahi, edinilen işletmenin birleşme sonrası finansal tablolarında azınlık payı (kontrol gücü sağlamayan pay) niteliğindedir.

Ölçme dönemi

- 45 Birleşmenin gerçekleştiği raporlama döneminin sonunda işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış ise, edinilen işletme, muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış kalemler için finansal tablolarında geçici tutarlar raporlar. Ölçme dönemi içerisinde edinilen işletme, birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş geçici tutarları, birleşme tarihinde geçerli olan ve eğer biliniyor olsa idi bu tarih itibarıyla muhasebeleştirilmiş tutarların ölçümünü etkileyebilecek gerçeklere ve durumlara ilişkin elde edilmiş yeni bilgileri yansıtabilecek şekilde geriye dönük olarak düzeltir. Ölçme dönemi içerisinde, edinilen işletme aynı zamanda, birleşme tarihinde geçerli olan ve eğer biliniyor olsa idi bu tarih itibarıyla ek varlık ve borçların muhasebeleştirmesini gerektirecek gerçeklere ve durumlara ilişkin yeni bilgiler elde etmiş ise söz konusu ek varlık ve borçları da muhasebeleştirir. Ölçme dönemi, edinilen işletme, birleşme tarihi itibarıyla var olan gerçeklere ve durumlara ilişkin aradığı bilgileri elde eder etmez ya da daha fazla bilginin elde edilemez olduğunu öğrenir öğrenmez biter. Ancak ölçme dönemi, birleşme tarihinden başlamak üzere bir yılı aşamaz.
- 46 Ölçme dönemi, birleşme tarihinden sonraki, edinilen işletmenin işletme birleşmesinde muhasebeleştirdiği geçici tutarları düzeltebildiği dönemdir. Ölçme dönemi, edinilen işletmeye, bu TFRS'deki hükümler uyarınca birleşme tarihi itibarıyla aşağıdakileri belirlemek ve ölçmek için gerekli olan bilgileri toplamasına imkân verecek ölçüde makul bir zaman dilimi sağlar:
- (a) Edinilen tanımlanabilir varlıklar, üstlenilen borçlar ve varsa edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*);
 - (b) Edinilen işletmeye transfer edilen bedel (veya şerefiyenin ölçümünde kullanılan diğer tutar);
 - (c) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinilen işletmenin daha önceden elinde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payları ve
 - (d) Sonuç olarak ortaya çıkan şerefiye veya pazarlıklı satın alımdaki kazanç.
- 47 Edinen işletme, birleşme tarihinden sonra elde edilen bilgilerin muhasebeleştirilmiş geçici tutarlarda bir düzeltmeye yol açıp açmadığını veya bu bilginin birleşme tarihinden sonra gerçekleşen olaylardan

kaynaklanıp kaynaklanmadığını belirlerken ilgili tüm faktörleri göz önünde bulundurur. İlgili faktörler, ek bilginin ne zaman elde edildiğini ve edinen işletmenin geçici tutarlarda bir değişiklik için bir neden belirtip belirtmediğini içerir. Birleşme tarihinden kısa bir süre sonra elde edilen bilgilerin birleşme tarihinde var olan durumları yansıtmaya olasıdır, bir kaç ay sonra elde edilen bilgilerinkinden daha fazladır. Örneğin, gerçeğe uygun değerini değiştiren bir olay belirlenemediği sürece, bir varlığın, birleşme tarihinden kısa bir süre sonra üçüncü bir kişiye birleşme tarihinde ölçülen geçici gerçeğe uygun değerinden önemli derecede farklı bir tutar üzerinden satılması, büyük olasılıkla geçici tutarda bir hata olduğunun göstergesidir.

- 48 Edinen işletme, tanımlanabilir bir varlığın (borcun) muhasebeleştirilmiş geçici tutarında bir artışı (azalışı) şerefiyede bir artış (azalış) yolu ile muhasebeleştirir. Ancak, ölçme döneminde elde edilen bir bilgi, bazen birden fazla varlık veya borcun geçici tutarlarında düzeltmeye neden olabilir. Örneğin edinen işletme, edinilen işletmenin borç sigortası poliçesi tarafından kapsanan tesislerinin birinde veya söz konusu tesisin bir kısmında gerçekleşen bir kazaya ilişkin hasarları ödeme yükümlülüğünü üstlenmiş olabilir. Eğer edinen işletme, ölçme döneminde bu borcun birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri hakkında yeni bir bilgi elde ederse, borç için muhasebeleştirilen geçici tutardaki değişiklikten kaynaklanan şerefiyedeki düzeltme, sigortacıdan alınacak tazminat için muhasebeleştirilen geçici tutardaki değişiklikten kaynaklanan şerefiyedeki düzeltmenin etkisini (tamamen veya kısmen) dengeleyecektir.
- 49 Ölçme döneminde edinen işletme, geçici tutarlardaki düzeltmeleri, işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesi birleşme tarihinde tamamlanmış gibi muhasebeleştirir. Bu nedenle edinen işletme, finansal tablolarda sunulan geçmiş dönemler için karşılaştırmalı bilgileri, ilk muhasebeleştiriminin tamamlanması aşamasında muhasebeleştirilen amortisman, itfa veya diğer gelir etkilerine ilişkin herhangi bir değişiklik de dahil olmak üzere, revize edebilir.
- 50 Ölçme dönemi sona erdikten sonra, edinen işletme, bir işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesini ancak TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* uyarınca bir hatanın düzeltilmesi amacıyla revize eder.

Nelerin işletme birleşmesi işleminin bir parçası olduğunun belirlenmesi

- 51 Edinen ve edinilen işletmeler, birleşme için görüşmeler başlamadan önce bir ilişki veya başka bir anlaşma içerisinde olabilirler veya görüşme süreci içerisinde işletme birleşmesinden ayrı olarak bir anlaşmaya varabilirler. Her iki durumda da, edinen işletme, işletme birleşmesinde edinen ve edinilen işletmelerin (veya önceki sahiplerinin) takas ettikleri tutarların bir parçası olmayan tutarları, yani edinilen işletme için takas edilen tutarın bir parçası olmayan tutarları, belirler. Edinen işletme, satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olarak yalnızca edinilen işletme için takas edilen bedeli ve edinilen işletmenin takasında elde edilen varlıkları ve üstlenilen borçları muhasebeleştirir. Ayrı işlemler ilgili TFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilir.
- 52 Birleşmeden önce, esas olarak edinilen işletmenin (veya daha önceki sahiplerinin) yararından ziyade, edinen işletme tarafından, edinilen işletme adına veya esas olarak edinen işletme ya da birleşmiş işletmenin yararına yapılan bir işlemin ayrı bir işlem olma olasılığı yüksektir. Aşağıdakiler satın alma yönteminin uygulanması sırasında yer alması gereken ayrı işlemlerin örnekleridir:
- (a) Edinen işletme ile edinilen işletme arasındaki daha önceden var olan ilişkileri mahsup etme etkisi olan bir işlem;
 - (b) Edinilen işletmenin çalışanlarının veya daha önceki sahiplerinin gelecekteki hizmetlerinin karşılığının verilmesi işlemi ve
 - (c) Edinen işletmenin satın almaya ilişkin maliyetlerinin ödenmesi amacıyla edinilen işletmenin veya daha önceki sahiplerinin yaptığı masrafların iade edilmesi işlemi.

B50-B62 paragrafları, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlamaktadır.

Satın almaya ilişkin maliyetler

- 53 Satın almaya ilişkin maliyetler, edinen işletmenin bir işletme birleşmesini gerçekleştirmek için katlandığı maliyetlerdir. Bu maliyetlere; aracılık ücretleri, danışmanlık ücretleri, yasal ücretler, muhasebe ve değerlemeye ilişkin ücretler, diğer mesleki ücretler veya müşavirlik ücretleri, işletme içi satın alma biriminin idamesi için gerekli olan maliyetler de dâhil olmak üzere genel yönetim giderleri, borçlanma araçları ile hisse senetlerinin tescil ve ihrac maliyetleri dahildir. Edinen işletme, satın almaya ilişkin maliyetleri, sadece bir istisna dışında, maliyetlerin gerçekleştiği ve hizmetlerin alındığı dönemlerde gider

olarak muhasebeleştirir. Borçlanma araçlarının ya da hisse senetlerinin ihraç edilmesine ilişkin maliyetler, TMS 32 ve TFRS 9 uyarınca finansal tablolara alınır.

Sonradan ölçme ve muhasebeleştirme

54 Genellikle edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği varlıklarının, üstlendiği veya katlandığı borçlarının ve ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçlarının sonradan ölçüm ve muhasebeleştirmesini, söz konusu kalemlerin niteliklerine bağlı olarak ilgili diğer TFRS'ler uyarınca gerçekleştirir. Ancak, bu TFRS, bir işletme birleşmesinde edinilmiş aşağıda belirtilen varlıkların, üstlenilmiş veya katlanılmış borçların ve ihraç edilmiş özkaynağa dayalı finansal araçların sonradan ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi için rehberlik sağlamaktadır:

- (a) Yeniden edinilen haklar;
- (b) Birleşme tarihi itibarıyla muhasebeleştirilmiş koşullu borçlar;
- (c) Tazminat varlıkları ve
- (d) Koşullu bedel.

B63 paragrafı, bu konuya ilişkin uygulama rehberliği sağlar.

Yeniden edinilen haklar

55 Maddi olmayan bir duran varlık olarak muhasebeleştirilmiş olan yeniden edinilen bir hak, hakkın sağlandığı sözleşmenin kalan dönemi boyunca itfa edilir. Yeniden edinilen hakkı daha sonradan üçüncü bir kişiye satan edinen işletme, satıştaki kazancı veya zararı belirlerken maddi olmayan duran varlığın defter değerini de hesaba katar.

Koşullu borçlar

56 Edinen işletme, bir işletme birleşmesinde finansal tablolara alınan şarta bağlı bir yükümlülüğü, ilk defa finansal tablolara aldıktan sonra ve yükümlülük yerine getirilinceye, iptal edilinceye veya zamanaşımına uğrayıncaya kadar, aşağıdakilerden yüksek olanı üzerinden ölçer:

- (a) TMS 37 uyarınca finansal tablolara alınacak tutar ve
- (b) İlk defa finansal tablolara alınan tutardan, varsa, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca finansal tablolara alınmış toplam gelir tutarının çıkarılmasından sonra kalan tutar.

Bu hüküm, TFRS 9 uyarınca muhasebeleştirilen sözleşmelere uygulanmaz.

Tazminat varlıkları

57 Her bir izleyen raporlama döneminin sonunda, edinen işletme, birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş olan tazminat varlığını, tazmin edilmiş borç ya da tutarına ilişkin sözleşme sınırlamalarına ve ayrıca izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeyen bir tazminat varlığı içinde yönetimin söz konusu varlığın tahsil edilebilirliğine ilişkin değerlendirmesi üzerindeki sözleşme sınırlamalarına, bağlı olan tazmin edilmiş borç veya varlık için öngörülen temel ile aynı temel üzerinden ölçer. Edinen işletme, tazminat varlığını, ancak varlığı tahsil ettiğinde, sattığında veya başka bir şekilde varlık üzerindeki hakkını yitirdiğinde finansal tablo dışı bırakır.

Koşullu bedel

58 Edinen işletmenin birleşme tarihinden sonra muhasebeleştirdiği koşullu bedelin gerçeğe uygun değerindeki bazı değişiklikler, birleşme tarihinde var olan durumlara ilişkin edinme tarihinden sonra ortaya çıkan ek bilgilerin bir sonucu olabilir. Bu tür değişiklikler, 45-49 paragrafları uyarınca ölçme dönemi düzeltmeleridir. Ancak, bir kazanç hedefinin tutturulması, belirli bir hisse fiyatına ulaşılması veya bir araştırma ve geliştirme projesinde bir dönüm noktasına gelinmesi gibi birleşme tarihinden sonraki olaylardan kaynaklanan değişiklikler, ölçme dönemi düzeltmeleri değildir. Edinen işletme, koşullu bedelin değerindeki ölçme dönemi düzeltmesi olmayan değişiklikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

- (a) Özkaynak olarak sınıflandırılmış koşullu bedel yeniden ölçülmez ve buna ilişkin sonradan yapılan ödeme, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilir.
- (b) Diğer şarta bağlı bedelin;
- (i) TFRS 9 kapsamında olması durumunda şarta bağlı bedel, her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişimler TFRS 9'a göre kâr veya zararda finansal tablolara alınır.
- (ii) TFRS 9 kapsamında olmaması durumunda şarta bağlı bedel, her bir raporlama tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değerindeki değişimler kâr veya zararda finansal tablolara alınır.

Açıklamalar

- 59 **Edinen işletme, finansal tablo kullanıcılarının;**
- (a) **Dönem içinde gerçekleşen veya**
- (b) **Raporlama tarihinden sonra, ancak finansal tablolar onaylanmadan önce gerçekleşen birleşme işlemlerinin niteliğini ve söz konusu birleşme işlemlerinin finansal etkilerini değerlendirebilmelerini sağlayan bilgileri açıklar.**
- 60 59'uncu paragrafta belirtilen amaca ulaşmak için, edinen işletme, B64-B66 paragraflarında belirtilen bilgileri açıklar.
- 61 **Edinen işletme, finansal tablo kullanıcılarının, dönem içerisinde gerçekleşen veya daha önceki raporlama dönemlerinde gerçekleşmiş işletme birleşmelerine ilişkin cari raporlama döneminde muhasebeleştirilen düzeltmelerin finansal etkilerini değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgileri açıklar.**
- 62 61'inci paragrafta belirtilen amaca ulaşmak için, edinen işletme, B67 paragrafında belirtilen bilgileri açıklar.
- 63 Bu TFRS veya diğer TFRS'lerin gerektirdiği özel açıklamalar, 59 ve 61'inci paragraflarda belirtilen amaçları karşılamıyorsa, edinen işletme, söz konusu amaçları yerine getirmek için gerekli her türlü ek bilgiyi açıklar.

Yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri

Yürürlük tarihi

- 64 Bu TFRS, edinim tarihi 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başlangıç tarihi veya sonrasındaki bir tarih olan işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bununla birlikte bu TFRS, 30 Haziran 2007 veya sonrasında başlayan bir yıllık hesap döneminin başlangıcında uygulanır. Bu TFRS'nin 1 Temmuz 2009'dan önce uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve aynı zamanda TMS 27 (2008 yılında güncellenen haliyle) de uygulanır.
- 64A [Silinmiştir]
- 64B 2010 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 19, 30 ve B56 paragraflarını değiştirmiş B62A ve B62B paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Temmuz 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler, bu TFRS'nin ilk kez uygulandığı tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır.
- 64C 2010 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 65A-65E paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Temmuz 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır. Değişiklikler, birleşme tarihi bu TFRS'nin (2008 yılında yayımlanan) uygulanmasından önce olan işletme birleşmelerinden kaynaklanan koşullu bedele ilişkin bakiyelere uygulanır.
- 64D [Silinmiştir]

- 64E TFRS 10, 7, B13, 63(e) paragrafları ile Ek A'yı değiştirmiştir. TFRS 10 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 64F TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*, 20, 29, 33 ve 47'inci paragrafları, Ek A'da yer alan gerçeğe uygun değer tanımını ve B22, B40, B43-B46, B49 ve B64 paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 64G 2014 yılında yayımlanan *Yatırım İşletmeleri* (TFRS 10, TFRS 12 ve TMS 27'ye ilişkin Değişiklikler), 7'nci paragrafı değiştirmiş ve 2A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde, aynı zamanda *Yatırım İşletmeleri* 'nde yer alan tüm değişiklikler de uygulanır.
- 64H [Silinmiştir]
- 64I 2014 yılında yayımlanan *2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 40 ve 58'inci paragrafları değiştirmiş ve 67A paragrafı ile bu paragraftan önce gelen başlığı eklemiştir. Bu değişiklikler birleşme tarihi 1 Temmuz 2014 veya sonrası olan işletme birleşmelerine ileriye yönelik olarak uygulanır. TFRS 9 ve TMS 37'nin (2010-2012 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler'le değiştirilmiş olan) uygulanması koşuluyla bu değişikliğin erken uygulanmasına izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 64J 2014 yılında yayımlanan *2011-2013 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 2(a) paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik 1 Temmuz 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 64K TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 56'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.
- 64L TFRS 9 (2017 sürümü), 16, 42, 53, 56, 58 ve B41 paragraflarını değiştirmiş ve 64A, 64D ve 64H paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 64M TFRS 16, 14, 17, B32 ve B42 paragraflarını değiştirmiş, B28-B30 paragraflarını ve bu paragraflarla ilgili başlığı silmiş ve 28A-28B paragrafları ile bu paragraflarla ilgili başlığı eklemiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 64N “.”
- 64O 2019 yılında yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 42A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklik, edinin tarihi 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başlangıç tarihi veya sonrasındaki bir tarih olan işletme birleşmelerine uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Geçiş hükümleri

- 65 Birleşme tarihleri bu TFRS'nin uygulanmasından önce olan işletme birleşmelerinden doğan varlık ve borçlar, bu TFRS'nin uygulanmasına ilişkin olarak düzeltilmez.
- 65A Birleşme tarihleri bu TFRS'nin (2008 yılında yayımlanan) ilk kez uygulandığı tarihten önce olan işletme birleşmelerinden kaynaklanan koşullu bedele ilişkin bakiyeler, bu TFRS'nin ilk uygulamasında düzeltilmez. 65B-65E paragrafları, söz konusu bakiyelerin sonraki muhasebeleştirilmelerinde uygulanır. 65B-65E paragrafları, birleşme tarihleri bu TFRS'nin (2008 yılında yayımlanan) ilk kez uygulandığı tarih veya sonrası olan işletme birleşmelerinden kaynaklanan koşullu bedele ilişkin bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz. 65B-65E paragraflarında geçen işletme birleşmesi kavramı, sadece, birleşme tarihi bu TFRS'nin (2008 yılında yayımlanan) uygulanmasından önce olan işletme birleşmelerini ifade eder.
- 65B İşletme birleşmesi anlaşmasının gelecekteki olaylara bağlı olarak birleşme maliyetinde düzeltme yapılmasını gerektirdiği durumlarda, edinen işletme, söz konusu düzeltmenin muhtemel olması ve güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması kaydıyla bu düzeltmeye ilişkin tutarı birleşme tarihinde birleşme maliyetine dâhil eder.
- 65C İşletme birleşmesi anlaşması, gelecekteki bir ya da birden fazla olaya bağlı olarak birleşme maliyetinde düzeltme yapılmasına izin verebilir. Söz konusu düzeltme, örneğin, izleyen dönemlerde kârın belli bir seviyede tutulmasına veya belli bir seviyede kâr elde edilmesine ya da ihraç edilen finansal araçların piyasa fiyatının belli bir seviyede tutulmasına bağlı olabilir. Bazı belirsizlikler olsa da, birleşmeye ilişkin ilk muhasebeleştirme yapılırken, bilginin güvenilirliğini azaltmaksızın, böyle bir düzeltmeye ilişkin tutarı tahmin etmek genellikle mümkündür. Olayların gerçekleşmediği ya da tahminlerin gözden geçirilmesinin gerektiği durumlarda, işletme birleşmesinin maliyeti de bu doğrultuda düzeltilir.

- 65D Ancak, işletme birleşmesi anlaşmasının böyle bir düzeltme gerektirdiği bununla birlikte bu düzeltmenin muhtemel olmadığı ya da güvenilir bir şekilde ölçülemediği durumlarda, ilgili düzeltme tutarı birleşmeye ilişkin ilk muhasebeleştirme yapılırken birleşme maliyetine dâhil edilmez. Söz konusu düzeltmenin izleyen dönemlerde muhtemel olması ve güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, ek bedel birleşme maliyetine bir düzeltme olarak yansıtılır.
- 65E Bazı durumlarda edinen işletmenin, edinilen işletmede elde ettiği kontrol karşılığında verdiği varlıkların, ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçların ya da katlandığı veya üstlendiği borçların değerinde meydana gelen bir azalma nedeniyle satıcıya sonradan ödeme yapması gerekebilir. Bu durum, örneğin, edinen işletme, işletme birleşmesinin maliyetinin bir parçası olarak ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçların ya da borçlanma araçlarının piyasa fiyatını garanti ettiğinde ve başlangıçta belirlenen maliyeti ilk değerine getirmek amacıyla ilave özkaynağa dayalı finansal araç ya da borçlanma aracı ihraç etmesi gerekli kılındığında söz konusu olur. Böyle durumlarda, işletme birleşmesinin maliyetine bir artış yansıtılmaz. Özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edildiğinde, ek ödemenin gerçeğe uygun değeri, başlangıçta ihraç edilen finansal araçlarla ilişkilendirilen değerden eşit bir tutar düşülerek netleştirilir. Borçlanma aracı ihraç edildiğinde, ek ödeme, ilk ihraçtaki iskontoda bir artış ya da primde bir azalış olarak kabul edilir.
- 66 Daha önce TFRS 3'ü uygulamamış olan ve satın alma yöntemine göre muhasebeleştirmesi yapılmış bir ya da daha fazla işletme birleşmesi yaşamış olan bir işletme, örneğin ortak faydalı bir işletme, B68 ve B69 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerini uygular.

Gelir vergileri

- 67 Birleşme tarihi bu TFRS'nin uygulanmasından önce olan işletme birleşmeleri için, edinen işletme, TMS 12 68'inci paragrafta yer alan hükümleri bu TFRS tarafından değiştirilmiş şekliyle uygular. Bu, edinen işletmenin, muhasebeleştirilmiş ertelenmiş vergi varlıklarındaki daha önceden muhasebeleştirilmiş değişikliklerine yönelik olarak daha önceki işletme birleşmesine ilişkin muhasebeleştirme işlemini düzeltmeyeceği anlamına gelir. Ancak, bu TFRS'nin uygulandığı tarihten itibaren, edinen işletme, muhasebeleştirilmiş ertelenmiş vergi varlıklarındaki değişiklikleri kar veya zararda (ya da, TMS 12'nin gerektirmesi durumunda kar veya zararın dışında) bir düzeltme olarak muhasebeleştirir.

TFRS 9'a yapılan atıf

- 67A TFRS 9'u henüz uygulamamakla birlikte bu Standardın uygulamasına başlayan bir işletme, TFRS 9'a yapılan atıfları TMS 39'a yapılmış gibi değerlendirmelidir.

TFRS 3'ün (2006) yürürlükten kaldırılması

- 68 Bu TFRS, TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*'nin (2006 yılında yayımlanan) yerini alır.

Ek A Terimlerin tanımları

Bu Ek TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

edinilen işletme	Bir işletme birleşmesinde kontrolü, edinen işletme tarafından ele geçirilen işletme veya işletmeler.
edinen işletme	Edinilen işletmenin kontrolünü eline geçiren işletme.
birleşme tarihi	Edinen işletmenin edinilen işletme üzerinde kontrolü ele geçirdiği tarih.
işletme	Doğrudan yatırımcılara veya diğer sahiplere, üyelere veya katılımcılara kar payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde bir getiri sağlamak amacı ile yürütülebilen veya yönetilebilen faaliyetler ve varlıklar bütünü.
işletme birleşmesi	Bir edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya başka bir olay. Kimi zaman “gerçek birleşmeler” veya “eşitlerin birleşmesi” şeklinde atfolunan işlemler de bu terimin bu TFRS’de kullanıldığı şekliyle işletme birleşmesidir.
koşullu bedel	Genellikle, edinen işletmenin, edinilen işletmenin önceki sahiplerine, edinilen işletmenin kontrolünün karşılığının bir parçası olarak gelecekte belirli olayların gerçekleşmesi veya şartların yerine getirilmesi halinde ek varlıklarını veya özkaynak paylarını transfer etmesi yükümlülüğüdür. Ancak koşullu bedel, şayet belli şartlar yerine getirilmişse, edinen işletmeye, daha önce transfer etmiş olduğu bedelin iade edilmesi hakkını da verebilir.
özkaynak payları	Bu TFRS’nin amacına uygun olarak, özkaynak payları yatırımcı tarafından sahip olunan işletmelerin sahiplik payları ile ortak faydalı işletmelerin sahip, üye veya katılımcılarının payları anlamına gelmek üzere genişletilerek kullanılmıştır.
gerçeğe uygun değer	<i>Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.</i>
şerefiye	Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda.
tanımlanabilir	Bir varlık eğer aşağıdaki koşullardan biri var ise tanımlanabilirdir: (a) ayrılabilir ise, yani işletmeden ayrılabilir veya bölünebilir olan ve tek başına veya ilgili bir sözleşme ile birlikte işletmenin niyetine bakılmaksızın satılan, transfer edilen, lisanslanan, kiralanan veya takas edilen, tanımlanabilir varlık veya borç veya (b) bu hakların transfer edilebilir veya işletmeden veya diğer haklardan ve yükümlülüklerden ayrılabilir olup olmamasına bakılmaksızın, sözleşmeye dayalı veya diğer yasal haklardan kaynaklanıyor ise.
maddi olmayan duran varlık	Fiziki olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık.
ortak faydalı işletme	Sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına doğrudan kar payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar sağlayan, bir yatırımcı tarafından sahip olunmayan kuruluş. Örneğin, ortak faydalı sigorta şirketleri, kredi birlikleri veya kooperatif işletmeleri ortak faydalı işletmelerdir.
azınlık payı (kontrol gücü olmayan paylar)	Doğrudan veya dolaylı olarak ana şirkete atfedilemeyen, bir bağlı ortaklıktaki özkaynak.
sahipler	Bu TFRS’nin amacı gereği, sahipler terimi yatırımcı tarafından sahip olunan işletmelerdeki özkaynak paylarını ve ortak faydalı işletmelerdeki sahipleri veya üyeleri, ya da katılımcıları da dahil etmek üzere genişletilerek kullanılmıştır.

Ek B

Uygulama rehberi

Bu Ek TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

Ortak kontrole tabi işletmelerin birleşmesi (2(c) paragrafının uygulanması)

- B1 Bu TFRS, ortak kontrole tabi işletmelerin veya teşebbüslerin birleşmelerine uygulanmaz. Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren bir işletme birleşmesi, birleşen tüm teşebbüs ya da işletmelerin işletme birleşmesinin öncesinde ve sonrasında aynı kişi veya kişiler tarafından kontrol edildiği ve bu kontrolün geçici olmadığı bir işletme birleşmesidir.
- B2 Bir grup birey, sözleşmeye dayalı anlaşmaların bir sonucu olarak toplu halde, söz konusu işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak için o işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip olduğunda bir işletmeyi kontrol ediyor sayılır. Dolayısıyla, söz konusu grup, sözleşmeye dayalı anlaşmaların bir sonucu olarak, birleşen işletmelerin her biri üzerinde, faaliyetlerinden fayda sağlamak için söz konusu işletmelerin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip ise ve bu güç geçici değil ise bu tür bir işletme birleşmesi, bu TFRS'nin kapsamı dışındadır.
- B3 Bir işletme, sözleşmeye dayalı bir anlaşmaya göre bir birey veya bir grup birey tarafından kontrol ediliyor olabilir ve bu birey veya söz konusu grup, TFRS'lerin finansal raporlama hükümlerine tabi olmayabilirler. Dolayısıyla bir işletme birleşmesinin, ortak kontrole tabi işletmeleri içeren bir birleşme olarak değerlendirilmesi için, birleşen işletmelerin aynı konsolide finansal tabloların bir parçası içerisinde yer almaları gerekmez.
- B4 Birleşmenin ortak kontrole tabi işletmeleri içerip içermediğinin belirlenmesi ile birleşme öncesine ve sonrasına ilişkin olarak birleşen işletmelerin her birindeki kontrol gücü olmayan paylarının (azınlık paylarının) derecesi ilişkili değildir. Benzer şekilde, birleşen işletmelerden birinin konsolide finansal tablolardan çıkarılmış bir bağlı ortaklık olması gerçeği, birleşmenin ortak kontrole tabi işletmeleri içerip içermediğinin belirlenmesi ile ilişkili değildir.

İşletme birleşmelerinin tanımlanması (3'üncü paragrafın uygulanması)

- B5 Bu TFRS, bir işletme birleşmesini, edinen bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olay olarak tanımlar. Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü çeşitli şekillerde elde edebilir, örneğin:
- (a) Nakit, nakit benzeri veya diğer varlıklar (bir işletme oluşturan net varlıklar da dahil olmak üzere) transfer ederek;
 - (b) Borç altına girerek;
 - (c) Özkaynak payları ihraç ederek;
 - (d) Birden fazla değişik şekilde bedel transfer ederek veya
 - (e) Bedel transfer etmeden, yalnızca sözleşme yolu ile (bkz. 43'üncü paragraf).
- B6 Bir işletme birleşmesi, yasal, vergisel veya diğer nedenlerle çeşitli yollarla yapılandırılabilir, bu yollar aşağıdakileri içermekle birlikte bunlarla sınırlı değildir:
- (a) Bir veya daha fazla işletme, edinen işletmenin bağlı ortaklığı (ortaklıkları) haline gelir ya da bir veya daha fazla işletmenin net varlıkları yasal olarak edinen işletmeye dahil edilir;
 - (b) Birleşen işletmelerden biri net varlıklarını veya bu işletmenin sahipleri kendi özkaynak paylarını birleşen diğer işletmeye veya onun sahiplerine transfer eder;
 - (c) Birleşen işletmelerin tümü net varlıklarını veya bu işletmelerin sahipleri kendi özkaynak paylarını yeni kurulan işletmeye devrederler (kimi zaman toplama veya bir araya getirme işlemi olarak da bilinir) veya

- (d) Birleşen işletmelerden birinin önceki sahiplerinden oluşan bir grup, birleşen işletmenin kontrolünü ele geçirir.

İşletmenin tanımı (3'üncü paragrafın uygulanması)

- B7 Bir işletme, girdilerden ve bu girdilere uygulanan ve çıktı yaratma kabiliyeti olan süreçlerden oluşur. İşletmeler genellikle çıktılara sahip olmasına rağmen, çıktılar bütün bir grubun işletme olarak tanımlanabilmesi için şart değildir. Bir işletmenin üç ögesi aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:
- (a) **Girdi:** Bir veya daha fazla süreç kendisine uygulandığında çıktı yaratan veya çıktı yaratma kabiliyeti olan her tür ekonomik kaynak. Bu konudaki örneklerle, duran varlıklar (maddi olmayan duran varlıklar veya duran varlıkları kullanma hakları da dahildir), entelektüel mülkiyet, gerekli materyallere veya haklara ve çalışanlara ulaşabilme olanağı dahildir.
- (b) **Süreç:** Bir girdiye veya girdilere uygulandığında çıktı yaratan veya yaratma kabiliyeti olan her tür sistem, standart, protokol, geleneksel uygulama veya kural. Bu konudaki örneklerle, stratejik yönetim süreçleri, operasyonel süreçler ve kaynak yönetim süreçleri dahildir. Bu süreçler genellikle belgelendirilmiştir ancak, gerekli becerilere ve deneyime sahip, kuralları ve geleneksel uygulamaları takip eden organize bir iş gücü, çıktı yaratmak için girdilere uygulanabilirliği olan süreçleri sağlayabilir. (Muhasebe, faturalama, bordro ve diğer idari sistemler genellikle çıktı yaratmak için kullanılmayan süreçlerdir.)
- (c) **Çıktı:** Girdilerin ve bu girdilere uygulanan süreçlerin, doğrudan yatırımcılara veya diğer sahiplere, üyelere veya katılımcılara kar payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar sağlayan veya sağlama kabiliyeti olan sonucu.
- B8 Belirlenmiş amaçlar için yürütülme ve yönetilme kapasitesine sahip bir faaliyetler ve varlıklar bütünü iki temel ögeyi gerektirir – girdiler ve bu girdilere uygulanan süreçler –, bu ögeler birlikte çıktılar yaratmak için kullanılmaktadırlar veya kullanılacaklardır. Ancak, bir işletmenin, satıcının bu işletmeyi işletmekte kullandığı tüm girdi ve süreçleri içermesine, eğer piyasa katılımcıları işletmeyi elde edip çıktı üretme kabiliyetine, örneğin, işletmeyi kendi girdi ve süreçleri ile bütünleştirme yolu ile sahip iseler gerek yoktur.
- B9 Bir işletmenin öğelerinin niteliği, içinde bulunduğu sektöre ve işletmenin gelişme aşaması da dahil olmak üzere, işletmenin operasyonlarının (faaliyetlerinin) yapısına göre değişiklik gösterir. Sağlam ve oturmuş bir yapıya sahip işletmeler genellikle çok çeşitli girdilere, süreçlere ve çıktılara sahipken, yeni işletmeler genellikle az sayıda girdiye, sürece ve bazen de sadece bir çıktıya (ürüne) sahiptirler. Neredeyse tüm işletmelerin borçları da vardır ancak bir işletmenin borcunun olması şart değildir.
- B10 Gelişme aşamasındaki bir faaliyetler ve varlıklar bütünü çıktılara sahip olmayabilir. Böyle bir durum söz konusuysa, edinen işletme, bu bütünün bir işletme olduğunu belirlemek için başka faktörleri göz önünde bulundurmalıdır. Bu faktörler bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdakileri içerir:
- (a) Bütünün planlanmış ana faaliyetlere başlayıp başlamadığı;
- (b) Bütünün çalışanlarının, entelektüel mülkiyetinin ve diğer girdilerinin ve bu girdilere uygulanabilecek süreçlerinin olup olmadığı;
- (c) Bütünün çıktılar üretmek üzere bir plan izleyip izlemediği ve
- (d) Bütünün çıktıları satın alacak müşterilere ulaşma imkânını elde etme kabiliyetinin olup olmayacağı.
- Gelişme aşamasındaki belirli bir faaliyetler ve varlıklar bütününün bir işletme sayılabilmesi için bu faktörlerin tümünün mevcut olması gerekli değildir.
- B11 Belirli bir varlıklar ve faaliyetler bütününün bir işletme olup olmadığı, söz konusu varlık ve faaliyetler bütününün bir piyasa katılımcısı tarafından bir işletme şeklinde yürütülme ve yönetilme imkânının olup olmadığı temeli üzerinde belirlenmelidir. Dolayısıyla, belirli bir varlıklar ve faaliyetler bütününün işletme olup olmadığının değerlendirilmesi ile satıcının söz konusu varlık ve faaliyetler bütününün işletme olarak işletip işletmediği veya edinen işletmenin bu bütünü işletme olarak işletme niyetinde olup olmadığı hususu birbiriyile ilişkili değildir.
- B12 Aksi yönde bir kanıt bulunmadıkça, içerisinde şerefiye barındıran belirli bir varlık ve faaliyetler bütünü, bir işletme olarak farz edilir. Ancak, bir işletmenin şerefiyeye sahip olması şart değildir.

Edinen işletmenin belirlenmesi (6'ncı ve 7'nci paragrafların uygulanması)

- B13 Edinen işletmenin (diğer işletmenin, başka bir ifadeyle edinilen işletmenin, kontrolünü ele geçiren işletmenin) belirlenmesinde, TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'daki hükümler kullanılır. Bir işletme birleşmesinin gerçekleştiği bununla birlikte TFRS 10 hükümlerinin uygulanması sonucunda birleşen işletmelerin hangisinin edinen işletme olduğunun belirlenemediği bir durumda, B14-B18 paragraflarındaki unsurlar göz önünde bulundurulur.
- B14 Esas olarak, nakit veya başka varlıkların transferi veya borçlar altına girilmesi yoluyla gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde edinen işletme genellikle, nakit veya başka varlıkları transfer eden veya borçların altına giren işletmedir.
- B15 Esas olarak özkaynak paylarının değişimine dayanan bir işletme birleşmesinde edinen işletme genellikle, kendi özkaynak paylarını ihraç eden işletmedir. Ancak, genelde "ters birleşme" diye bilinen bazı işletme birleşmelerinde ihraççı işletme, edinilen işletmedir. B19-B27 paragrafları, ters birleşmelere ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin rehberlik sağlar. Özkaynak paylarının değişimine dayanan işletme birleşmelerinde edinen işletmenin belirlenmesinde, söz konusu durumla ilgili ve aşağıdakileri de içeren diğer hususlar ve durumlar göz önünde bulundurulur:
- (a) *İşletme birleşmesi sonrası birleşmiş işletmedeki nispi oy hakları* – Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında sahipleri, bir grup olarak, birleşmiş işletmedeki oy kullanma haklarının en büyük kısmını elde eden veya elde tutmaya devam eden işletmedir. Hangi sahipler grubunun oy kullanma haklarının en büyük kısmını elde ettiğinin veya elde tutmaya devam ettiğinin belirlenmesine ilişkin olarak bir işletme, olağandışı veya özel oy kullanma anlaşmalarının ve opsiyonlarının, garantilerinin veya dönüştürülebilir menkul kıymetlerin var olup olmadığını göz önünde bulundurur.
 - (b) *Birleşmiş işletmede, diğer sahipler veya organize olmuş sahipler grubu önemli oy hakkına sahip değil ise, büyük bir azınlık oy hakkının varlığı* – Edinen işletme genellikle, tek sahibi veya organize olmuş sahipler grubunun birleşmiş işletmede en büyük azınlık oy hakkına sahip olduğu işletmedir.
 - (c) *Birleşmiş işletmenin idari organının yapısı* – Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında, sahipleri, birleşmiş işletmenin idari organının üyelerinin çoğunluğunu seçme, atama veya görevden alma olanağına sahip olan işletmedir.
 - (d) *Birleşmiş işletmenin kademli yönetici kadrosunun yapısı* – Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında, (önceki) yönetimi birleşmiş işletmenin yönetimine hâkim olan işletmedir.
 - (e) *Özkaynak paylarının değişiminin şartları* – Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında, diğer işletmenin veya işletmelerin özkaynak paylarının birleşme öncesi gerçeğe uygun değerlerinin üzerinde bir prim ödeyen işletmedir.
- B16 Edinen işletme genellikle, birleşen işletmeler arasında görece büyüklüğü (örneğin varlıklar, hasılat veya kar olarak ölçülen) diğer birleşen işletme veya işletmelerden önemli derecede daha büyük olanıdır.
- B17 İki den fazla işletmenin dahil olduğu bir işletme birleşmesinde edinen işletme belirlenirken, diğer unsurların yanı sıra, birleşen işletmelerden hangisinin birleşmeyi başlattığının yanı sıra birleşen işletmelerin görece büyüklükleri de dikkate alınır.
- B18 Bir işletme birleşmesini gerçekleştirmek üzere kurulmuş bir işletmenin edinen işletme olması şart değildir. Eğer bir işletme birleşmesini gerçekleştirmek üzere özkaynak payı ihraç edecek yeni bir işletme kurulmuş ise, birleşen işletmeler arasından, işletme birleşmesinden önce var olan biri, B13-B17 paragraflarındaki rehberlik uygulanarak edinen işletme olarak belirlenir. Bunun tersine, bedel olarak nakit veya başka varlıklar transfer eden veya borçlar altına giren yeni bir işletme, edinen işletme olabilir.

Ters birleşmeler

- B19 Menkul kıymet ihraç eden işletme (yasal edinen), B13-B18 paragraflarındaki rehberlik temelinde muhasebe açısından edinilen işletme olarak belirlenmiş ise ters birleşme meydana gelir. İşlemin bir ters birleşme sayılması için, özkaynak payları edinilen işletmenin (yasal edinilen) muhasebe amaçları açısından edinen işletme olması gerekmektedir. Örneğin ters birleşmeler, halka açık olmayan bir işletme, halka açık hale getirmeyi isteyip kendi hisse senetlerini ihraç etmek istemediğinde gerçekleşebilir. Bunu gerçekleştirmek için halka açık olmayan işletme, halka açık bir işletmenin, kendi özkaynak paylarını, söz konusu halka açık şirketin özkaynak payları karşılığında almasını sağlar. Bu örnekte, halka açık işletme yasal edinendir çünkü kendi özkaynak paylarını ihraç etmiştir; halka açık olmayan işletme de yasal edinilendir çünkü kendisinin

özkaynak payları edinilmiştir. Ancak, B13-B18 paragraflarındaki rehberliğin uygulanması aşağıdakilere neden olur:

- (a) Halka açık işletmenin muhasebe amaçları açısından edinilen olarak belirlenmesi (muhasebe edinileni) ve
- (b) Halka açık olmayan işletmenin muhasebe amaçları açısından edinilen olarak belirlenmesi (muhasebe edinileni).

İşlemin bir ters birleşme olarak muhasebeleştirilebilmesi için, muhasebe edinileninin, işletme tanımına uyması gerekir ve bu TFRS'deki tüm muhasebeleştirme ve ölçme ilkeleri, şerefiyenin muhasebeleştirilmesine ilişkin hüküm de dahil olmak üzere uygulanır.

Transfer edilen bedelin ölçülmesi

- B20 Bir ters birleşmede, muhasebe edinileni genellikle edinilen işletme için hiçbir bedel ihraç etmez. Bunun yerine, muhasebe edinileni genellikle muhasebe edinileninin sahiplerine kendi özkaynak paylarını ihraç eder. Dolayısı ile muhasebe edinileninin muhasebe edinilendeki payı için transfer ettiği bedelin edinme tarihli gerçeğe uygun değeri yasal ana ortaklığın ortaklarına bu ters birleşme sonucunda oluşan birleşmiş işletmede sahip olabilecekleri aynı yüzdelerde hisse sağlayabilmek için ne kadar özkaynağa dayalı aracı ihraç etmesi gerektiğine dayanır. Özkaynak paylarının bu şekilde hesaplanan gerçeğe uygun değeri, edinilen işletme karşılığında transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri olarak kullanılabilir.

Konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulması

- B21 Bir ters birleşme sonucunda hazırlanan konsolide finansal tablolar yasal ana ortaklık (muhasebe edinileni) adı altında sunulmalı ancak, dipnotlarda yasal bağlı ortaklığın (yani muhasebe anlamında edinilen) finansal tablolarının devamı olduğu, muhasebe edinileninin yasal sermayesini geriye dönük olarak muhasebe edinileninin yasal sermayesini yansıtmak şeklinde bir düzeltme ile belirtilmelidir. Söz konusu düzeltme, yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileni) sermayesini yansıtmak için gereklidir. Bu konsolide finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı bilgiler de yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileninin) sermayesini yansıtmak üzere geriye dönük olarak düzeltilmelidir.
- B22 Bu konsolide finansal tablolar, sermaye yapısı dışında, yasal bağlı ortaklığın finansal tablolarının devamı olarak gösterildiği için aşağıdakileri yansıtır:
- (a) Yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edinileni) birleşme öncesi kayıtlı değerleri ile muhasebeleştirilmiş ve ölçülmüş varlıkları ve borçları.
 - (b) Yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileni) bu TFRS'ye uygun olarak muhasebeleştirilmiş ve ölçülmüş varlıkları ve borçları.
 - (c) Yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edinileni) işletme birleşmesi öncesi geçmiş yıllar karları ve diğer özkaynak bakiyeleri.
 - (d) Konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş, yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edinileni) işletme birleşmesinden önce çıkarılmış olan özkaynak paylarına yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileni) gerçeğe uygun değerinin eklenmesi ile bulunan ihraç edilmiş özkaynak payları. Ancak, özkaynak yapısı (yani ihraç edilmiş olan özkaynak araçlarının sayısı ve türü), birleşmeyi gerçekleştirmek üzere yasal ana ortağın (muhasebe edinileni) ihraç etmiş olduğu özkaynak payları da dahil olmak üzere, yasal ana ortaklığın özkaynak yapısını yansıtır. Dolayısıyla, yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edinileni) özkaynak yapısı edinme anlaşmasında belirlenen değişim oranı kullanılarak yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileni) ters birleşmede ihraç edilen hisselerinin sayısını yansıtmak üzere yeniden belirlenir.
 - (e) Azınlık (kontrol gücü olmayan) paylarının; yasal bağlı ortaklığın (muhasebe edinileninin) B23 ve B24 paragraflarında belirtildiği üzere işletme birleşmesi öncesi geçmiş yıllar karlarının ve diğer özkaynak paylarının kayıtlı değerlerindeki orantılı payı.

Kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)

- B23 Bir ters birleşmede, yasal edinilenin (muhasebe edinileni) bazı ortakları yasal ana ortaklığın (muhasebe edinileni) özkaynağa dayalı araçları ile kendi özkaynağa dayalı araçlarını değiştirmezler. Bu ortaklar ters birleşmeden sonra hazırlanmış konsolide finansal tablolarda kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) olarak değerlendirilir. Çünkü yasal edinilenin, özkaynağa dayalı araçlarını yasal edinilenin özkaynağa dayalı

araçları ile değiştirmeyen ortakları sadece yasal edinilenin kazançları ve net varlıkları üzerinden pay almakta, birleşmiş işletmenin kazançları ve net varlıkları üzerinden bir fayda sağlamamaktadır. Bunun aksine, yasal ana ortaklığın edinilen işletme olmasına rağmen, yasal ana ortaklığın bütün ortakları birleşen işletmenin kazançları ve net varlıklarından pay alırlar.

- B24 Yasal edinilenin varlık ve borçları konsolide finansal tablolarda birleşme öncesindeki değerleriyle ölçülüp muhasebeleştirilir (bkz: B22(a) paragrafı). Bu nedenle, bir ters birleşmede, kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları); diğer birleşmelerde azınlık (kontrol gücü olmayan) payları edinme tarihli gerçeğe uygun değerleri ile ölçülse de, azınlık (kontrol gücü olmayan) ortakların yasal edinilenin birleşme öncesi kayıtlı net varlık değerleri üzerinden oransal olarak aldıkları payı ifade etmemelidir.

Hisse başına kazanç

- B25 B22(d) paragrafında belirtildiği üzere, bir ters birleşme neticesinde hazırlanan konsolide finansal tablolarda ortaya çıkan özkaynak yapısı, yasal ana ortaklığın birleşmeyi etkin hale getirmek için ihraç ettiği sermaye araçlarını da içerecek şekilde, yasal edinenin (muhasebe edinileni) özkaynak yapısını gösterir.
- B26 Ters birleşmenin gerçekleştiği dönemde ağırlıklı ortalama adi hisse senedi sayısını (hisse başına kazanç hesaplamasındaki payda) hesaplarken:
- (a) O dönemin başından birleşme tarihine kadar sahip olunan adi hisse senedi sayısı, yasal edinilenin (muhasebe edinileni) dönem içerisinde sahip olduğu adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasının birleşme sözleşmesinde belirlenmiş değişim oranı ile çarpılması üzerine belirlenmelidir ve
 - (b) Birleşme tarihinden o dönemin sonuna kadar olan adi hisse senedi sayısı ise yasal edinenin (muhasebe edinileni) o dönem için sahip olduğu gerçek adi hisse senedi sayısı olmalıdır.
- B27 Bir ters birleşmeyi takiben hazırlanan konsolide finansal tablolarda, birleşme tarihinden öncesi için sunulan her bir karşılaştırmalı dönem için hisse başına kazanç bilgisi aşağıdaki şekilde hesaplanmalıdır:
- (a) İlgili her bir dönem için, yasal bağlı ortaklığın adi ortaklarının payına düşen kar veya zararının;
 - (b) Yasal edinilenin elde tuttuğu adi hisse senedi sayısının tarihsel ağırlıklı ortalamasının birleşme sözleşmesinde belirlenmiş değişim oranı ile çarpımına; bölünmesi.

Edinilen belirli varlıkların ve üstlenilen belirli borçların muhasebeleştirilmesi (10-13 paragraflarının uygulanması)

- B28–
- B30 [Silinmiştir]
- ### Maddi olmayan duran varlıklar
- B31 Edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edindiği tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkları şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir. Bir maddi olmayan duran varlık, ayrılabilirlik ölçütünü ya da sözleşmeye dayalı olma/yasalılık ölçütünü sağlaması durumunda tanımlanabilir.
- B32 Sözleşmeye dayalı olma/yasalılık ölçütünü karşılayan bir maddi olmayan duran varlık transfer edilebilir ya da edinilen işletmeden veya diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilir olmasa dahi tanımlanabilir. Örneğin:
- (a) [Silinmiştir]
 - (b) Edinilen işletme nükleer bir güç santraline sahiptir ve bunu işletmektedir. Güç santralinin işletilme lisansı şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirmek üzere edinen işletme bunu güç santralinden ayrı olarak satamıyor veya başka bir şekilde transfer edemiyor olsa dahi sözleşmeye dayalı olma/yasalılık ölçütünü sağlayan bir maddi olmayan duran varlıktır. Edinen işletme, finansal raporlama açısından işletme lisansının gerçeğe uygun değerini ve güç santralinin gerçeğe uygun değerini, bu iki varlığın faydalı ömürlerinin aynı olması durumunda, tek bir ayrı varlık olarak muhasebeleştirebilir.
 - (c) Edinilen işletme bir teknoloji patentine sahiptir. Bu lisansı yerel piyasanın dışındaki birine münhasıran kullanımı için vermiştir ve karşılığında gelecekteki yurtdışı hasılatın belirli bir yüzdesini almaktadır. Hem teknoloji patenti hem de ilgili lisans sözleşmesi patenti ya da ilgili

lisans sözleşmesinin birbirlerinden ayrı olarak satılması veya takas edilmesi mümkün olmasa dahi şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirmek üzere sözleşmeye dayalı olma/yasalılık ölçütünü karşılamaktadır.

- B33 Ayrılabilirlik ölçütü; edinilen maddi olmayan duran varlığın, edinilen işletmeden ilgili bir sözleşmeyle tek başına ya da birlikte, tanımlanabilir bir varlık veya borç ile birlikte ayrılabilmesi veya bölünebilmesi ve satılabilmesi, transfer edilebilmesi, lisanslanabilmesi, kiralananabilmesi ve takas edilebilmesi anlamına gelir. Edinilen işletmenin satabileceği, lisanslayabileceği veya başka bir şekilde değerli başka bir şey için takas edebileceği bir maddi olmayan duran varlık, edinen işletme söz konusu varlığı satmak, lisanslamak veya başka bir şekilde takas etmek niyetinde olmasa dahi ayrılabilirlik ölçütünü sağlar. Edinilen bir maddi olmayan duran varlık, bu türde varlıklar veya benzer tipte varlıklar için takas işlemlerinin varlığının kanıtlanmış olması durumunda, söz konusu işlemler nadir olsa ve edinen işletme bunlara dahil olmuş veya olmamış olsa dahi ayrılabilirlik ölçütünü sağlar. Örneğin, müşteri ve abone listeleri sıkça lisanslanmaktadır ve dolayısı ile ayrılabilirlik ölçütünü karşılar. Bir edinilen işletme kendi müşteri listesinin diğer müşteri listelerinden farklı özellikleri olduğuna inansa dahi, müşteri listelerinin sıkça lisanslanıyor olduğu gerçeği genellikle edinen işletmenin müşteri listelerinin ayrılabilirlik ölçütünü karşıladığı anlamına gelir. Ancak, bir işletme birleşmesinde edinilen bir müşteri listesi, bir gizlilik anlaşmasının veya başka bir anlaşmanın işletmenin söz konusu listeyi satmasını, kiralamasını veya başka bir şekilde müşterileri hakkında bilgi değiş tokuş yapmasını engellemesi durumunda ayrılabilirlik ölçütünü karşılamaz.
- B34 Edinen işletmeden veya birleşmiş işletmeden tek başına ayrılmayan bir maddi olmayan duran varlık ilgili bir sözleşmenin, tanımlanabilir varlık veya borç ile birlikte ayrılabilir olması durumunda, ayrılabilirlik ölçütünü karşılar. Örneğin:
- (a) Piyasa katılımcıları mevduat borçlarını ve ilgili mudi ilişkileri maddi olmayan duran varlıklarını gözlemlenebilir takas işlemlerinde alıp satmaktadırlar. Dolayısıyla, edinen işletme mudi ilişkileri maddi olmayan duran varlığını şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirmektedir.
- (b) Edinilen işletme, tescilli bir marka ve ürünü üretmek üzere kullanılan patenti alınmamış olmakla birlikte belgelendirilmiş teknik uzmanlık sahibidir. Bir ticari markanın mülkiyetinin transfer edilmesi için, malik aynı zamanda yeni malikin ürünü veya hizmeti eski malikin ürettiğinden farksız olarak üretebilmesi veya sunabilmesi için gerekli olan diğer her şeyi de transfer etmelidir. Patenti alınmamış teknik uzmanlık da edinilen işletmeden veya birleşmiş işletmeden ayrılması ve ilgili ticari markanın satılması durumunda söz konusu uzmanlığın da satılması gerektiği için ayrılabilirlik ölçütünü karşılar.

Yeniden edinilen haklar

- B35 Edinen işletme; bir işletme birleşmesinin parçası olarak, daha önce edinilen işletmeye kendisinin bir veya daha fazla muhasebeleştirilmiş veya muhasebeleştirilmemiş varlığını kullanmak üzere vermiş olduğu bir hakkı yeniden edinebilir. Bu tür haklara örnek olarak edinen işletmenin ticari ismini bir acentelik (franchise) sözleşmesi dahilinde kullanma hakkı veya bir teknoloji lisans sözleşmesi dahilinde edinen işletmenin teknolojisini kullanma hakkı verilebilir. Yeniden edinilen bir hak tanımlanabilir bir maddi olmayan duran varlıktır ve edinen işletme söz konusu varlığı şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirir. 29'uncu paragraf yeniden edinilen bir hakkın ölçülmesi konusunda ve 55'inci paragraf da yeniden edinilen bir hakkın sonradan muhasebeleştirilmesi konusunda rehberlik sağlar.
- B36 Edinen işletme yeniden edinilen bir hakka sebep olan sözleşmenin şartlarının aynı veya benzer kalemler için cari piyasa işlemlerinin şartlarına göre elverişli olup olmamasına bağlı olarak bir uzlaşma karı ya da zararı muhasebeleştirir. B52 paragrafı uzlaşma karı veya zararının ölçülmesi hakkında rehberlik sağlar.

Kurulu iş gücü ve tanımlanamayan diğer kalemler

- B37 Edinen işletme edinme tarihi itibari ile tanımlanamayan edinilen bir maddi olmayan duran varlığı şerefiyenin içerisine dahil eder. Örneğin, edinen işletme, edinme tarihinden itibaren edindiği işletmenin faaliyetinin devamını sağlayan çalışanlar topluluğundan oluşmuş kurulu bir iş gücünün varlığına değer atfedebilir. Kurulu iş gücü yetenekli iş gücünün entelektüel sermayesini – edinilen işletmenin çalışanlarının işlerine getirdikleri (genellikle uzmanlaşmış) bilgi ve deneyim – temsil etmez. Kurulu iş gücü şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilecek tanımlanabilir bir varlık olmadığından söz konusu işgücüne atfedilmiş herhangi bir değer zaten şerefiyenin içinde dikkate alınmıştır.
- B38 Edinen işletme aynı zamanda şerefiyenin içerisine edinme tarihi itibari ile varlık olarak sınıflandırılmayan kalemlere atfedilmiş her hangi bir değeri de dahil eder. Örneğin, edinen işletme edinilen işletmenin olası yeni müşterilerle edinme tarihinde pazarlık aşamasında olduğu potansiyel sözleşmelere değer atfedebilir. Bu potansiyel sözleşmeler edinme tarihinde varlık olmadıklarından edinen işletme bunları şerefiyeden ayrı

olarak muhasebeleştirmez. Edinen işletme edinme tarihinden sonra gerçekleşen olaylar için bu sözleşmelerin değerlerini daha sonradan şerefiyeden ayrıarak yeniden sınıflandırmamalıdır. Ancak, edinen işletme edinme tarihinden kısa bir süre sonra gerçekleşen olaylara ilişkin hususları ve durumları, edinme tarihinde ayrı olarak muhasebeleştirilebilecek bir maddi olmayan duran varlığın mevcut olup olmadığını belirlemek üzere değerlendirmelidir.

- B39 İlk muhasebeleştirmeden sonra, edinen işletme, bir işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan duran varlıkları, TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'da belirtilen hükümlere göre muhasebeleştirir. Ancak, TMS 38'in 3'üncü paragrafında açıklandığı üzere edinilen bazı maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirmeden sonra muhasebeleştirilmeleri diğer TFRS'ler tarafından belirlenmiştir.
- B40 Tanımlanabilirlik ölçütleri bir maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini belirler. Ancak, ölçütler ne maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmede rehberlik sağlar ne de maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan varsayımları sınırlar. Örneğin, gerçeğe uygun değer ölçümünde, edinen işletme gelecekteki sözleşme yenilemeleri beklentileri gibi piyasa katılımcılarının söz konusu maddi olmayan duran varlıkların fiyatlandırırken kullanacağı varsayımları dikkate alır. Yenilemelerin kendilerinin tanımlanabilirlik ölçütünü sağlaması şart değildir. (Ancak 29'uncu paragrafta belirtilen bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen yeniden edinilen hakların gerçeğe uygun değer ölçüm prensibinde yapılan istisnaya bakınız.) TMS 38'in 36'ncı ve 37'nci paragrafları maddi olmayan duran varlıkların diğer maddi olmayan duran varlıklarla veya maddi duran varlıklarla tek bir hesap içerisinde birleştirilmeleri gerekip gerekmediğinin belirlenmesi hakkında rehberlik sağlar.

Edinilen işletmedeki belirli tanımlanabilir varlıkların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesi (18'inci ve 19'uncu paragrafların uygulanması)

Nakit akışları belirsiz olan varlıklar (değerleme karşılıkları)

- B41 Edinen işletme; bir işletme birleşmesinde edindiği ve edinme tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçtüğü varlıklar için ayrı bir değerleme karşılığını finansal tablolarına almaz, çünkü gelecekteki nakit akışlarının belirsizliğinin etkileri gerçeğe uygun değer ölçümüne dâhil edilir. Örneğin, bu TFRS edinen işletmenin, bir işletme birleşmesini muhasebeleştirirken, alacakları (krediler dâhil) edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmesini zorunlu kıldığı için, edinen işletme bu tarihte finansal tablolarına, tahsil edilemez hale gelmiş sözleşmeye bağlı nakit akışları için ayrıca bir değerleme karşılığı veya beklenen kredi zararları için bir değer düşüklüğü karşılığı almaz.

Edinen işletmenin kiraya veren taraf olduğu faaliyet kiralamalarına konu olan varlıklar

- B42 Edinen işletme; edinilen işletmenin kiracı olduğu bir faaliyet kiralamasına konu olan bina veya patent gibi bir varlığın edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerini ölçerken, kiralamanın koşullarını dikkate alır. Piyasa koşulları ile karşılaştırıldığında faaliyet kiralamasının koşullarının, işletmenin lehine ya da aleyhine olduğu durumlarda edinen işletme, finansal tablolarına ayrı bir varlık veya yükümlülük yansıtmaz.

Edinen işletmenin kullanmak niyetinde olmadığı veya diğer piyasa katılımcılarının kullanacağından farklı şekillerde kullanmak niyetinde olduğu varlıklar

- B43 Rekabetçi konumunu korumak amacıyla veya diğer nedenlerle, edinen işletme örneğin, edindiği finansal olmayan bir varlığı aktif olarak kullanmama veya en iyi ve en üst seviyede kullanımına uygun olmayan bir şekilde kullanma niyetinde olabilir. Örneğin, edinen işletmenin edindiği araştırma ve geliştirme maddi olmayan duran varlığını diğerlerinin kullanımını sınırlayarak korumama amaçlı olarak kullanmayı planlamış olması bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bununla birlikte, edinen işletme hem ilk muhasebeleştirme sırasında hem de ilk muhasebeleştirmeden sonraki değer düşüklüğü testinde elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçerken, finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerini, uygun değerlerde temel dayanağı uyarınca piyasa katılımcıları tarafından söz konusu varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanıldığını varsayarak ölçer.

Edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları)

- B44 Bu TFRS edinen işletmenin edinilen işletmede bulunan bir kontrol gücü olmayan payı edinme tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmesine izin verir. Edinen işletme, bazen bir kontrol gücü olmayan payın edinme tarihli gerçeğe uygun değerini, edinen işletme tarafından elde tutulmayan özkaynak hisselerinin aktif piyasadaki kotasyon fiyatını esas alarak ölçebilecektir. Ancak başka durumlarda özkaynak hisselerinin aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı bulunmayabilecektir. Bu tür durumlarda, edinen işletme kontrol gücü olmayan payın gerçeğe uygun değerini başka bir değerlendirme tekniği kullanarak ölçecektir.
- B45 Edinen işletmenin edinilen işletmedeki payının ve kontrol gücü olmayan payların hisse bazında gerçeğe uygun değerleri birbirinden farklı olabilir. Söz konusu farkın ana kaynağı; piyasa katılımcılarının kontrol gücü olmayan payları fiyatlandırırken kontrol primini veya kontrolün kaybına ilişkin iskonto tutarını dikkate alması durumunda, edinen işletmenin edinilen işletmedeki payının hisse bazında gerçeğe uygun değerine kontrol priminin veya tam tersine kontrol gücü olmayan payın hisse bazında gerçeğe uygun değerine kontrolün kaybına ilişkin iskonto tutarının (kontrol gücü olmayan pay iskontosu olarak da bilinen) eklenmesidir.

Şerefiyenin veya pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazancın ölçülmesi

Edinen işletmenin edinilen işletmedeki payının edinme tarihli gerçeğe uygun değerinin değerlendirme teknikleri kullanılarak ölçülmesi (33'üncü paragrafın uygulanması)

- B46 Edinen işletme; bir bedel transfer edilmeksizin gerçekleşen bir işletme birleşmesinde, şerefiyenin veya pazarlıklı satın almadan kaynaklanan kazancın ölçülmesi için transfer edilen bedelin edinme tarihli gerçeğe uygun değeri yerine edinilen işletmedeki payının edinme tarihli gerçeğe uygun değerini koymalıdır (bkz: 32-34 paragrafları).

Ortak faydalı işletmelerin birleşmelerinde satın alma yönteminin uygulanmasında göz önünde bulundurulacak özel noktalar (33'üncü paragrafın uygulanması)

- B47 İki ortak faydalı işletme birleştiğinde edinilen işletmedeki özkaynak veya üye payının gerçeğe uygun değeri (veya edinilen işletmenin gerçeğe uygun değeri) edinen işletme tarafından transfer edilen üye paylarının gerçeğe uygun değerinden daha güvenilir bir şekilde ölçülebilir olabilir. Bu durumda, 33'üncü paragraf, edinen işletmenin, şerefiyenin değerini, edinen işletmenin bedel olarak transfer edilen özkaynak paylarının edinme tarihli gerçeğe uygun değeri yerine edinilen işletmenin edinme tarihli gerçeğe uygun değerini kullanarak belirlemesini gerektirmektedir. Ek olarak, ortak faydalı işletmelerin birleşmesinde edinen işletmenin edinilen işletmenin net varlıklarını dağıtılmamış karlara bir ekleme olarak değil finansal durum tablosunda sermayeye veya özkaynağa direk bir ekleme olarak muhasebeleştirir; bu şekilde diğer işletmelerin satın alma yöntemini uygulama yolları ile tutarlılık sağlanmış olur.
- B48 Ortak faydalı işletmeler birçok yönü ile diğer işletmelere benzeseler de üyelerinin hem müşteri hem de ortak olmaları nedeni ile ayrı özelliklere sahiplerdir. Ortak faydalı işletmelerin üyeleri genellikle üyeliklerine ilişkin olarak, ürün ve hizmetlere ilişkin düşürülmüş ücretler veya temettüler şeklinde faydalar elde etmeyi beklemektedir. Her bir üyenin temettü payı genellikle üyenin ortak faydalı işletme ile yıl içerisinde yaptığı işlerin tutarına bağlı olarak ayrılır.
- B49 Ortak faydalı bir işletmenin gerçeğe uygun değer ölçümü piyasa katılımcılarının gelecekteki üye faydaları ile ilgili yapacakları varsayımları ve aynı zamanda piyasa katılımcılarının ortak faydalı işletme ile ilgili yapabilecekleri diğer ilgili varsayımları da içermelidir. Örneğin, ortak faydalı bir işletmenin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde bugünkü değer yöntemi kullanılabilir. Modelde girdi olarak kullanılan nakit akışları, ortak faydalı işletmenin mal ve hizmetlere ilişkin düşürülmüş ücretler gibi üyelere fayda sağlayan indirimleri de büyük olasılıkla yansıttacak tahmini nakit akışlarına dayanmalıdır.

Nelerin işletme birleşmesi işleminin bir parçası olduğunun belirlenmesi (51'inci ve 52'nci paragrafların uygulanması)

B50 Edinen işletme; bir işlemin edinilen işletme için transfer edilen bir parçası mı yoksa işletme birleşmesinden ayrı mı olup olmadığını belirlemek üzere her biri birbirini dışlayan ya da bireysel olarak tamamlayıcı olan aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurulmalıdır:

- (a) **İşlemin sebepleri** – Birleşmenin taraflarının (edinen işletme ve edinilen işletme ve bunların ortakları, direktörleri ve yöneticileri – ve bunların vekilleri) neden belirli bir işleme veya düzenlemeye girdiklerinin nedenlerini anlamak, söz konusu işlemin transfer edilen bedelin ve edinilen varlıkların veya üstlenilen borçların bir parçası olup olmadığı konusunun anlaşılmasını sağlar. Örneğin, bir işlemin esas olarak edinilen işletmenin veya birleşmeden önceki sahiplerinin yerine, edinilen işletmenin veya birleşmiş işletmenin yararına düzenlenmesi durumunda, işlemin ödenen fiyatının bir parçasının (ve varsa ilgili varlıklar ve borçların) edinilen işletme için transfer edilen tutarın bir parçası olma olasılığı düşüktür. Dolayısıyla, edinilen işletme bu parçanın muhasebesini işletme birleşmesinden ayrı olarak yapacaktır.
- (b) **İşlemi kimin başlattığı** – İşlemi kimin başlattığını anlamak edinilen işletme için değişilen bir parçası olup olmadığını anlamaya yardımcı olur. Örneğin, edinilen işletme tarafından başlatılan bir işlem veya bir olay edinilen işletme veya birleşme öncesi sahipleri az fayda sağlarken veya hiç fayda sağlamazken, edinilen işletmeye veya birleşmiş işletmeye gelecekte ekonomik faydalar sağlamak amacıyla girilmiş olabilir. Diğer bir taraftan edinilen işletme veya önceki sahipleri tarafından başlatılan bir işlem veya düzenlemenin edinilen işletmeye veya birleşmiş işletmeye faydalı olma olasılığı düşüktür ve işletme birleşmesi işleminin bir parçası olma olasılığı yüksektir.
- (c) **İşlemin zamanlaması** – İşlemin zamanlaması edinilen işletme için değişilen bir parçası olup olmadığını anlamaya yardımcı olur. Örneğin, işletme birleşmesinin şartlarının tartışıldığı süreçte, edinilen işletme ile edinilen işletme arasında, bir işleme işletme birleşmesinin edinilen veya birleşmiş işletmeye gelecekte ekonomik faydalar sağlaması düşüncesi ile girilmiş olabilir. Böyle olması durumunda, edinilen işletme veya işletme birleşmesinden önceki sahipleri bu işlemde birleşmiş işletmenin bir parçası olarak edindikleri faydalar dışında büyük olasılıkla çok az fayda sağlayacaklar veya hiç fayda sağlamayacaklardır.

Bir işletme birleşmesinde edinilen işletme ile edinilen işletme arasında daha önceden var olan bir ilişkinin etkin bir şekilde sonlandırılması (52(a) paragrafının uygulanması)

B51 Edinen ve edinilen işletme arasında işletme birleşmesinin tasarlanmasından öncesine dayanan bir ilişki olabilir, söz konusu ilişkiye “önceden var olan ilişki” şeklinde atıfta bulunulur. Edinen ile edinilen işletme arasında önceden var olan bir ilişki sözleşmeye dayalı olabilir (örneğin, satıcı ve müşteri veya lisans veren ve lisans alan gibi) veya sözleşmeye dayalı olmayabilir (örneğin, davacı ve davalı gibi).

B52 Gerçekleşen işletme birleşmesinin önceden var olan bir ilişkiyi sonlandırması durumunda, edinilen işletme aşağıdaki şekilde ölçülen bir kazanç veya zarar muhasebeleştirir:

- (a) Önceden var olan sözleşmeye dayalı olmayan bir ilişki için (örneğin bir hukuk davası) gerçeğe uygun değer.
- (b) Önceden var olan sözleşmeye dayalı bir ilişki için (i) ve (ii)'den daha düşük olanı:
 - (i) Edinen işletmenin bakış açısı ile benzer veya aynı kalemlerin cari piyasa işlemlerinin şartları ile karşılaştırıldığında sözleşmenin elverişli olmasının veya olmamasının tutarı. (elverişli olmayan bir sözleşme cari piyasa şartlarına göre elverişli değildir. Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin karşılanmasının kaçınılmaz maliyetlerinin yine söz konusu sözleşmeden sağlanması beklenen faydaları aştığı ivazlı bir sözleşme olması şart değildir.
 - (ii) Sözleşmenin elverişli olmadığı tarafa sağlanan sözleşmede yer alan herhangi bir belirtilmiş uzlaşma koşulunun tutarı

Eğer (ii) (i)'den az ise aradaki fark işletme birleşmesi muhasebesinin bir parçası olarak dahil edilir.

Muhasebeleştirilen kazanç veya zararın tutarı edinen işletmenin daha önceden ilgili bir varlık veya borç muhasebeleştirmiş olup olmamasına kısmen bağlı olabilir ve dolayısı ile raporlanan kazanç veya zarar yukarıda sayılan hükümler uygulanarak hesaplanan tutardan farklı olabilir.

- B53 Önceden var olan bir ilişki, edinen işletmenin yeniden elde edilen bir hak olarak muhasebeleştirdiği bir sözleşme olabilir. Edinen işletme; sözleşme benzer veya aynı kalemlere ilişkin cari piyasa işlemlerinin fiyatlaması ile karşılaştırıldığında elverişli olan veya olmayan şartlar içerdiğinde, işletme birleşmesinden ayrı olarak sözleşmenin etkin uzlaşmasına ilişkin B52 paragrafına göre ölçülen bir kazanç veya zarar muhasebeleştirir.

Çalışanlara ve hisselerini satan hisse senedi sahiplerine yapılan koşullu ödemelerin düzenlemeleri (52(b) paragrafının uygulanması)

- B54 Çalışanlara ve hisselerini satan hisse senedi sahiplerine yapılan koşullu ödemelerin işletme birleşmesinde koşullu bedel mi yoksa ayrı işlemler mi oldukları düzenlemelerin niteliğine bağlıdır. Edinme sözleşmesinin koşullu ödemelere ilişkin bir şart içermesinin nedenlerini, düzenlemeyi kimin başlattığını ve tarafların düzenlemeye ne zaman girdiklerini anlamak, düzenlemenin niteliğinin anlaşılmasında yardımcı olabilir.
- B55 Çalışanlara ve hisselerini satan hisse senedi sahiplerine yapılan ödemelere ilişkin bir düzenlemenin edinilen işletmeye ilişkin değişilen bir parçası mı yoksa işletme birleşmesinde ayrı bir işlem mi olduğunun açık olmaması durumunda, edinen işletme aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurmalıdır:
- (a) *Devam eden istihdam* – Hisselerini satmasıyla kilit personel haline gelen hissedarların, çalışmaya devam etme koşulları, koşullu bedel düzenlemesinin özünün bir göstergesi olabilir. Devam eden istihdamın ilgili şartları iş sözleşmesine, satın alma sözleşmesine veya başka bir dokümana dahil edilmiş olabilir. İstihdamın sona ermesi halinde ödemelerin otomatik olarak kesileceği bir koşullu bedel düzenlemesi birleşme sonrası hizmetlerin karşılığı olan bir ücrettir. Koşullu ödemelerin istihdamın sona ermesinden etkilenmediği düzenlemeler, söz konusu koşullu ödemelerin bir ücret olmaktan çok ek bedel olduklarını göstergesi olabilir.
 - (b) *Devam eden istihdamın süresi* – Gerekli istihdamın süresi koşullu ödeme dönemi ile çıkışıyorsa veya bundan daha uzun ise, bu gerçek koşullu ödemelerin özünde ücret olduklarını gösteriyor olabilir.
 - (c) *Ücretin seviyesi* – Diğer koşullu ödemelerden başka, çalışan ücretlerinin birleşmiş işletmedeki diğer kilit çalışanlarından daha makul seviyelerde olduğu durumlar, koşullu ödemelerin ücretten ziyade ek bedel olduklarını gösteriyor olabilir.
 - (d) *Çalışanlara yapılan ilave (ek) ödemeler* – Hisselerini satan ve çalışan haline gelmeyen hisse senedi sahiplerinin birleşmiş işletmenin çalışanı haline gelenlerden hisse bazında daha düşük koşullu ödemeler almaları durumu, hisselerini satan ve çalışan haline gelen hisse senedi sahiplerine yapılan koşullu ödemelerdeki ilave tutarın ücret olduğunun göstergesi olabilir.
 - (e) *Sahip olunan hisselerin sayısı* – Hisselerini satan hisse senedi sahiplerinden kilit çalışanlar olarak devam edenlerin sahip oldukları hisselerin nispi sayısı koşullu bedel düzenlemesinin özünün bir göstergesi olabilir. Örneğin, esasen edinilen işletmenin tüm hisse senetlerinin sahibi olan hisselerini satan hisse senedi sahiplerinin kilit çalışanlar olarak devam etmeleri, düzenlemenin özünde bir kar paylaşımı düzenlemesi olup, birleşme sonrası hizmetlere ilişkin ücret sağlamak amacıyla olduğunu gösterebilir. Bunun yerine, edinilen işletmenin az sayıda hisse senetlerinin sahibi olan hisselerini satan hisse senedi sahiplerinin kilit çalışanlar olarak devam etmeleri ve hisselerini satan tüm hisse senedi sahiplerinin hisse bazında aynı tutarda koşullu bedel almaları, koşullu ödemelerin ek bedel olduklarını bir göstergesi olabilir. Hisselerini satan ve kilit çalışanlar olarak devam eden hisse senedi sahipleri ile ilişkili taraflarca, örneğin aile üyeleri gibi, elde tutulan satın alma öncesi sahiplik payları da göz önünde bulundurulmalıdır.
 - (f) *Değerlemeye bağlantı* – Edinme tarihinde transfer edilen ilk bedel edinilen işletmenin değerlemesinde belirlenen aralığın alt ucuna dayandırılması ve koşullu formülün de bu değerlendirme yaklaşımına bağlı olması, koşullu ödemelerin ek bedel olduklarını ifade ediyor olabilir. Bunun yerine, koşullu ödeme formülünün daha önceki kar paylaşımı düzenlemeleri ile tutarlı olması, söz konusu düzenlemenin özünün ücret sağlamak olduğunu ifade ediyor olabilir.
 - (g) *Bedelin belirlenmesi için kullanılan formül* – Koşullu ödemeyi belirlemek üzere kullanılan formül düzenlemenin özünün değerlendirilmesinde yardımcı olabilir. Örneğin, koşullu bir ödeme, kazancın bir çarpanı ile belirleniyorsa bu işletme birleşmesinde yükümlülüğün koşullu bedel olduğunu ve bu formülün edinilen işletmenin gerçeğe uygun değerini belirlemek veya

doğrulamak amacıyla olduğunu gösteriyor olabilir. Bunun tersine, kazancın belirli bir yüzdesi olarak belirlenmiş koşullu bir ödeme, yerine getirdikleri hizmetler karşılığında çalışanlara ücret sağlamak üzere, çalışanlara olan yükümlüklerin bir kar paylaşım düzenlemesi olduğunu gösteriyor olabilir.

- (h) *Diğer anlaşmalar ve hususlar* Hisselerini satan hisse senedi sahipleri ile yapılan diğer anlaşmaların şartları (örneğin, rekabet etmeme anlaşmaları, müccel sözleşmeler, danışmanlık sözleşmeleri ve mülk kiralama sözleşmeleri) ve koşullu ödemelerin gelir vergisi muameleleri, koşullu ödemelerin edinilen işletmenin bedelinden başka bir şeye atfedilebileceğinin bir göstergesi olabilir. Örneğin, satın alma ile bağlantılı olarak, edinen işletme hisse senetlerini satan önemli bir hisse senedi sahibi ile bir mülk kiralama sözleşmesi içerisine girebilir. Kiralama sözleşmesinde belirlenmiş olan kira ödemelerinin piyasadakilerden önemli ölçüde aşağıda olması, kiraya verene (hisselerini satan hisse senedi sahibi) yapılan ayrı bir düzenleme ile zorunlu tutulan koşullu ödemelerin bazıları veya tamamının özünde kiralanan mülkün kullanımı için yapılan, edinen işletmenin birleşme sonrası finansal tablolarında ayrıca muhasebeleştirilmesi gereken ödemeler olabilir. Bunun tersine, kiralama sözleşmesinin kiralanan mülke ilişkin piyasa koşulları ile tutarlı kira ödemeleri belirlemesi, hisselerini satan hisse senedi sahibine yapılan koşullu ödemelere ilişkin düzenleme, işletme birleşmesindeki koşullu bedel olabilir.

Edinen işletmenin edinilen işletmenin çalışanları tarafından elde tutulan haklara karşılık değiştirilen hisse bazlı ödeme kararları (52(b) paragrafının uygulanması)

- B56 Edinen işletme, hisse bazlı ödeme kararlarını* (yenileme hakları) edinilen işletmenin çalışanları tarafından elde tutulan haklara karşılık değiştirebilir. Hisse senedi opsiyonlarının veya diğer hisse bazlı ödeme kararlarının bir işletme birleşmesi ile birlikte değiştirilmesi, TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler* uyarınca hisse bazlı ödeme kararlarında değişiklikler olarak muhasebeleştirilir. Edinen işletmenin edinilen işletmenin haklarını yenilediği durumlarda, edinen işletmenin yenileme haklarının piyasa bazlı ölçümünün tamamı veya bir kısmı işletme birleşmesinde transfer edilen bedelin ölçümüne dâhil edilir. B57-B62 paragrafları, piyasa bazlı ölçümün nasıl dağıtılacağı konusunda hükümler içerir.

Ancak, edinilen işletmenin haklarının işletme birleşmesinin bir sonucu olarak ortadan kalktığı ve edinen işletmenin söz konusu hakları mecbur olmadığı halde yenilediği durumlarda, yenileme haklarının piyasa bazlı ölçümünün tamamı, birleşme sonrası finansal tablolarda TFRS 2 uyarınca ücret maliyeti olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, söz konusu hakların piyasa bazlı ölçümünün herhangi bir kısmı, işletme birleşmesinde transfer edilen bedelin ölçümüne dâhil edilmez. Edinilen işletmenin veya çalışanlarının yenilemeyi gerçekleştirme gücüne sahip olduğu durumlarda, edinen işletme edinilen işletmenin haklarını yenilemek mecburiyetindedir. Örneğin, yenilenen aşağıda sayılanlardan biri tarafından zorunlu kılındığı durumlarda, edinen işletme edinilen işletmenin haklarını yenilemeye mecburdur:

- (a) Satın alma anlaşmasının şartları,
- (b) Edinilen işletmenin haklarının şartları veya
- (c) Geçerli olan kanun veya düzenlemeler.

- B57 Bir yenileme hakkının edinilen işletme için transfer edilen bedelin bir parçası olan kısmını ve birleşme sonrası hizmetlerinin ücretlendirilmesi olan kısmını belirlemek üzere, edinen işletme hem edinen işletme tarafından verilen yenileme haklarını hem de edinilen işletmenin haklarını edinme tarihi itibarı ile TFRS 2 ile uyumlu olarak ölçmelidir. Edinilen işletme karşılığında transfer edilen bedelin bir parçası olan yenileme haklarının piyasa bazlı ölçümünün oranı, birleşme öncesi hizmetlerine atfedilecek edinilen işletmenin haklarının oranına eşittir.
- B58 Yenileme hakkının birleşme öncesi hizmetlere atfedilecek kısmı; edinilen işletmenin hakkının piyasa bazlı ölçümünün, hakediş döneminin tamamlanan kısmının toplam hakediş dönemi veya edinilen hakkının asıl hakediş döneminden daha uzun olanına oranı ile çarpılması sonucu bulunur. Hakediş dönemi tüm belirlenmiş hakediş koşullarının yerine getirildiği dönemdir. Hakediş koşulları TFRS 2'de tanımlanmıştır.
- B59 Birleşme sonrası hizmetlere atfedilecek hak edilmemiş bir yenileme hakkının oranı ve dolayısı ile birleşme sonrası finansal tablolarında muhasebeleştirilen ücretin maliyeti, yenileme hakkının toplam piyasa bazlı ölçüsü eksi birleşme öncesi hizmetlere atfedilmiş tutara eşittir. Dolayısıyla, edinen işletme yenileme hakkının piyasa bazlı ölçümünün artanını edinilen işletmenin birleşme sonrası hizmetinin hakkının piyasa

* B56-B62 paragraflarında yer alan "hisse bazlı ödeme kararları" terimi hak kazanılmış veya hak kazanılmamış hisse bazlı ödeme işlemlerini ifade etmektedir.

bazı ölçümüne atfederek söz konusu fazlayı birleşme sonrası finansal tablolarda ücret maliyeti olarak muhasebeleştirir. Edinen işletme yenileme hakkının bir kısmını, birleşme sonrası hizmeti zorunlu kılması durumunda, çalışanların edinilen haklarının birleşme tarihinden önce hak edilmesi zorunlu kılınan hizmetlerin tamamını yerine getirip getirmediklerine bakılmaksızın birleşme sonrası hizmetlere atfeder.

- B60 Yenileme hakkının, hak edilmemiş kısmının birleşme öncesi hizmetlere atfedilebilecek kısmı ve birleşme sonrası hizmetlere atfedilebilecek kısmı, hak edilmesi beklenen yenileme haklarının en iyi tahmini sayısını yansıtmalıdır. Örneğin, yenileme hakkının birleşme öncesi hizmetlere atfedilen kısmının piyasa bazlı ölçümü 100 TL olması ve edinen işletmenin bunun yalnızca yüzde 95'inin hak edileceğine inanıyor olması durumunda, işletme birleşmesinde transfer edilen bedele dahil edilen tutar 95 TL'dir. Yenileme haklarının hak edilmesi beklenen tahmini sayısındaki değişiklikler, işletme birleşmesinde transfer edilen bedele düzeltmeler olarak yansıtılmamalı, değişikliklerin veya hak kayıplarının yaşandığı dönemdeki ücret maliyetlerine yansıtılmalıdır. Benzer şekilde, modifikasyonlar veya hakların nihai sonuçları ile performans koşulları gibi birleşme tarihinden sonra gerçekleşen diğer olayların etkilerinin muhasebeleştirilmesi, olayın gerçekleştiği döneme ilişkin ücret maliyetleri belirlenirken TFRS 2'ye uygun olarak yapılmalıdır.
- B61 Birleşme öncesi ve birleşme sonrası hizmetlere atfedilecek yenileme hakkı paylarının belirlenmesinde geçerli olan aynı hükümler, yenileme hakkının TFRS 2'deki hükümler uyarınca bir borç olarak mı yoksa bir özkaynağa dayalı finansal araç olarak mı sınıflandırıldığına bakılmaksızın uygulanır. İşlemlerin piyasa bazlı ölçümlerindeki tüm değişiklikler birleşme tarihinden sonra borç olarak sınıflandırılır ve ilgili gelir vergisi etkileri de edinen işletmenin birleşme sonrası finansal tablolarında söz konusu değişikliklerin gerçekleştiği dönemlerde muhasebeleştirilir.
- B62 Hisse bazlı ödemelerin yenileme haklarının gelir vergisi etkileri TMS 12 *Gelir Vergileri*'nin hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilir.

Edinilen işletmenin özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri

- B62A Edinilen işletme, edinen işletmenin hisse bazlı ödeme işlemlerine karşılık değiştirmeyeceği mevcut hisse bazlı ödeme işlemlerine sahip olabilir. Hak kazanıldığı durumlarda edinilen işletmeye ait söz konusu hisse bazlı ödeme işlemleri, edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların bir parçasıdır ve ölçümleri piyasa bazlı ölçüm uyarınca yapılır. Hak kazanılmadığı durumlarda söz konusu işlemlerin ölçümleri, 19'uncu ve 30'uncu paragraflar uyarınca birleşme tarihi verilmiş tarihiymiş gibi kabul edilerek, piyasa bazlı ölçüm uyarınca yapılır.
- B62B Hak kazanılmamış hisse bazlı ödeme işlemlerinin piyasa bazlı ölçümü, hakediş döneminin tamamlanan kısmının hisse bazlı ödeme işleminin toplam hakediş dönemi ile orijinal hakediş döneminin büyük olanına oranı esas alınarak kontrol gücü olmayan paylara dağıtılır. Bakiye, birleşme sonrası hizmete dağıtılır.

Daha sonradan ölçme ve muhasebeleştirmede rehberlik sağlayan diğer TFRS'ler (54'üncü paragrafın uygulanması)

- B63 Bir işletme birleşmesinde edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların daha sonradan ölçüm ve muhasebeleştirilmelerinde rehberlik sağlayan diğer TFRS'lere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- (a) TMS 38 bir işletme birleşmesinde edinilen tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini açıklar. Edinen işletme şerefliyi birleşme tarihinde muhasebeleştirilen tutardan birikmiş değer düşüklüğü zararını düşülerek ölçer. TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*, değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesini açıklar.
 - (b) TFRS 4 *Sigorta Sözleşmeleri*, bir işletme birleşmesinde edinilen bir sigorta sözleşmesinin daha sonradan muhasebeleştirilmesi hakkında rehberlik sağlar.
 - (c) TMS 12 bir işletme birleşmesinde edinilmiş ertelenmiş vergi varlıklarının (muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi varlıkları da dahil olmak üzere) ve borçlarının sonradan muhasebeleştirilmesini açıklar.
 - (d) TFRS 2 edinen işletme tarafından çıkarılan hisse bazlı ödemelerin yenileme haklarının çalışanların gelecekteki hizmetlerine atfedilebilecek kısmının daha sonradan ölçümü ve muhasebeleştirilmesi hakkında rehberlik sağlar.
 - (e) TFRS 10 ana ortaklığın kontrolün elde edilmesinin ardından bağlı ortaklıktaki sahiplik payında meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesine hükümler içerir.

Açıklamalar (59'uncu ve 61'inci paragrafların uygulanması)

- B64 59'uncu paragrafta belirtilen amacı karşılamak üzere edinen işletme aşağıdaki bilgileri raporlama döneminde meydana gelen her bir işletme birleşmesi için açıklamalıdır:
- (a) Edinilen işletmenin unvanı ve tanımı.
 - (b) Birleşme tarihi.
 - (c) Edinilen işletmedeki oy hakkına sahip özkaynak payı yüzdesi.
 - (d) İşletme birleşmesinin ana nedenleri ve edinen işletmenin edinilen işletmenin kontrolünü nasıl elde ettiğinin açıklaması.
 - (e) Muhasebeleştirilen şerefiyenin elde edilmesine katkı sağlayan etkenlerin niteliksel bir tanımı, örneğin; edinilen ve edinen işletmenin faaliyetlerinin birleştirilmesinden ortaya çıkması beklenen sinerjiler, ayrı muhasebeleştirilmeyen maddi olmayan duran varlıklar veya diğer faktörler.
 - (f) Transfer edilen bedelin birleşme tarihindeki toplam gerçeğe uygun değeri ve birleşme tarihindeki bedelin her bir ana sınıfa göre birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, örneğin:
 - (i) Nakit;
 - (ii) Diğer maddi veya maddi olmayan duran varlıklar, edinen işletmenin bir işletmesi veya bağlı ortaklığı da dahil olmak üzere;
 - (iii) Gerçekleşen borçlar, örneğin, koşullu bedele ilişkin bir borç ve
 - (iv) Edinen işletmenin özkaynak payları, çıkarılan veya çıkarılabilecek araç veya payların sayısı ve söz konusu araç ve payların gerçeğe uygun değerlerinin ölçüm yöntemi.
 - (g) Koşullu bedel düzenlemeleri ve tazminat varlıklarına ilişkin:
 - (i) Birleşme tarihi itibarı ile muhasebeleştirilen tutar;
 - (ii) Düzenlemenin tanımı ve ödeme tutarının belirlenme esası ve
 - (iii) Sonuçların (iskonto edilmemiş) aralığının bir tahmini veya bir aralık tahmin edilememesi durumunda bu bilgi ve niçin bir aralık tespit edilemediğinin nedenleri.

Ödeme tutarının azami miktarının sınırsız olması durumunda, edinen işletme bu gerçeği açıklamalıdır.
 - (h) Edinilen alacaklara ilişkin:
 - (i) Alacakların gerçeğe uygun değeri;
 - (ii) Sözleşmeye dayalı alacakların brüt tutarları ve
 - (iii) Tahsil edilemeyeceği öngörülen sözleşmeye dayalı nakit akışlarının birleşme tarihindeki en iyi tahmini.

Söz konusu açıklamalar alacakların ana sınıfları bazında, örneğin, verilen borçlar, doğrudan finansal kiralamalar ve diğer alacak sınıfları olarak sağlanmalıdır.
 - (i) Her bir ana edinilen varlık ve üstlenilen borç sınıfına ilişkin birleşme tarihi itibarı ile muhasebeleştirilen tutarlar.
 - (j) 23'üncü paragraf uyarınca muhasebeleştirilen her bir koşullu borca ilişkin TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'ın 85'inci paragrafının zorunlu kıldığı bilgiler. Bir koşullu borcun gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülememi için muhasebeleştirilemezse, edinen işletme aşağıdakileri açıklamalıdır:
 - (i) TMS 37'nin 86'ncı paragrafında zorunlu kılınan bilgileri ve
 - (ii) Borcun güvenilir bir şekilde ölçülememesinin nedenlerini.
 - (k) Vergisel nedenlerle indirilebilmesi beklenen şerefiyenin toplam tutarı.
 - (l) 51'inci paragrafta göre işletme birleşmesinde varlıkların edinilmesi ve borçların üstlenilmesinden ayrı olarak muhasebeleştirilen işlemlere ilişkin:
 - (i) Her bir işlemin tanımı
 - (ii) Edinen işletmenin her bir işlemi nasıl muhasebeleştirdiği;
 - (iii) Her bir işleme ilişkin muhasebeleştirilen tutarlar ve her bir tutarın muhasebeleştirildiği finansal tablo kalemleri ve

- (iv) İşlemin önceden var olan bir ilişkinin etkin uzlaşması olan bir işlem olması durumunda, uzlaşma tutarının belirlenmesinde kullanılan yöntem.
- (m) (I)'de zorunlu kılındığı üzere ayrı bir şekilde kaydedilen işlemlerin açıklamaları, satın almaya ilişkin maliyetleri ve ayrıca söz konusu maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirilen tutarları ile bu tutarların kaydedildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi veya kalemlerini de içermelidir. Gider olarak kaydedilmeyen ihraç maliyetlerinin tutarı ve söz konusu tutarların nasıl muhasebeleştirildiği de açıklanmalıdır.
- (n) Pazarlıklı bir satın almada (bkz: 34-36 paragrafları)
- (i) 34'üncü paragrafa uygun olarak finansal tablolara alınan kazanç ile kazancın finansal tablolara alındığı finansal tablo kalemi ve
- (ii) İşlemin kazanç olarak sonuçlanma nedeniyle ilgili bir açıklama.
- (o) Edinen işletmenin birleşme tarihinde edinilen işletmenin özkaynak paylarının yüzde 100'ünden azını elinde tuttuğu her bir işletme birleşmesine ilişkin:
- (i) Edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş tutarı ve söz konusu tutara ilişkin ölçme esası ve
- (ii) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen edinilen işletmedeki her bir kontrol gücü olmayan pay için gerçeğe uygun değerın ölçümünde kullanılan değerlendirme yöntemi (veya yöntemleri) ve önemli girdiler.
- (p) Aşamalı olarak gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde:
- (i) Birleşme tarihinden hemen önce edinilen işletme tarafından elde tutulan edinilen işletmedeki özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri ve
- (ii) Edinilen işletmedeki işletme birleşmesinden önce edinilen işletme tarafından elde tutulan özkaynak payını gerçeğe uygun değere göre yeniden ölçmeden kaynaklanan muhasebeleştirilmiş kazanç veya zararın tutarı (bkz: 42'nci paragraf) ve kazanç veya zararın kaydedildiği kapsamlı gelir tablosu kalemi.
- (q) Aşağıdaki bilgiler:
- (i) Raporlama dönemi konsolide kapsamlı gelir tablosuna dahil edilen edinilen işletmenin birleşme tarihine kadar olan hasılat ve kar veya zarar tutarları ve
- (ii) Yıl içerisinde gerçekleşmiş tüm işletme birleşmelerinin raporlama döneminin başında gerçekleştiği düşünülerek, birleşmiş işletmenin cari raporlama dönemine ilişkin hasılat ve kar veya zarar.

Bu alt paragraf tarafından hükümlenen herhangi bir bilginin açıklamasının mümkün olmaması durumunda, edinilen işletme bu durumu açıklamalı ve açıklamanın niçin uygulanamaz olduğunu belirtmelidir. Bu TFRS "uygulanamaz" terimini TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'da yer alan anlamıyla kullanır.

- B65 Edinen işletme, raporlama döneminde meydana gelen bireysel olarak önemsiz ancak birlikte önemli olan işletme birleşmelerine ilişkin olarak B64 (e)-(q) paragrafları uyarınca gereken bilgileri toplu halde açıklar.
- B66 Bir işletme birleşmesinin gerçekleşme tarihinin, raporlama tarihinin bitiminden sonra ancak finansal tabloların yayımlanmak üzere onaylanmasından önce olması durumunda, edinilen işletme finansal tabloların onaylanarak yayımlanma tarihinde işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış olduğu sürece, söz konusu bilgileri B64 paragrafında hükümlendiği üzere açıklamalıdır. Bu durumda edinilen işletme hangi açıklamaların yapılmadığını ve söz konusu açıklamaların niçin yapılmadığının nedenlerini açıklamalıdır.
- B67 61'inci paragrafta belirtilen amacı gerçekleştirilmek üzere, edinilen işletme önemli işletme birleşmelerinin her birine ilişkin veya birlikte önemli olup bireysel olarak önemsiz olan işletme birleşmelerine ilişkin toplu olarak, aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır:
- (a) Bir işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesinin belirli varlıklar, borçlar, kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) veya bedelin kalemleri için tamamlanmamış olması durumunda (bkz: 45'inci paragraf) ve işletme birleşmesine ilişkin finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarların yalnızca geçici olarak belirlenmiş olmaları durumunda:
- (i) İşletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesinin niçin tamamlanmamış olduğunun nedenleri;
- (ii) İlk muhasebeleştirilmenin tamamlanmamış olduğu varlıklar, borçlar, özkaynak payları veya bedelin kalemleri ve

- (iii) 49'uncu paragraf uyarınca raporlama döneminde muhasebeleştirilmiş ölçme dönemine ilişkin düzeltmelerinin nitelikleri ve tutarları.
- (b) İşletme birleşme tarihinden sonra koşullu bedel varlığını tahsil edene, satana veya söz konusu varlığa olan hakkını başka bir şekilde kaybedene kadar geçen veya işletme bir koşullu bedel borcunu ödeyene ya da borç iptal edilene veya zaman aşımına uğrayana kadar geçen her bir raporlama dönemine ilişkin:
 - (i) Muhasebeleştirilen tutarlarda herhangi bir değişiklik, ödeme üzerine ortaya çıkan herhangi bir değişiklik de dahil olmak üzere;
 - (ii) Sonuçların (iskonto edilmemiş) aralığındaki herhangi bir değişiklik ve bu değişikliklerin nedenleri;
 - (iii) Koşullu bedelin ölçümünde kullanılan değerlendirme teknikleri ve kilit model girdileri.
- (c) Edinen işletme bir işletme birleşmesinde kaydedilen koşullu borçlar için her bir karşılık sınıfına ilişkin TMS 37'nin 84'üncü ve 85'inci paragraflarında hükümlenen bilgileri açıklamalıdır.
- (d) Şerefiyenin, raporlama dönemi başındaki ve sonundaki defter değerinin mutabakatına ilişkin olarak aşağıda sıralananların ayrı ayrı gösterilmesi:
 - (i) Raporlama dönemi başındaki brüt ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tutarları.
 - (ii) Birleşmede, TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma ölçütlerini karşılayan elden çıkarma gruplarına dahil olan şerefiye hariç olmak üzere, raporlama döneminde kaydedilen ek şerefiye.
 - (iii) 67'nci paragraf uyarınca raporlama dönemi içerisinde ertelenmiş vergi varlıklarının daha sonra muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan düzeltmeler.
 - (iv) TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış, elden çıkarma gruplarına dahil edilmiş şerefiye ve daha önce satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış, elden çıkarma gruplarına dahil edilmemiş, raporlama döneminde finansal tablo dışı bırakılan şerefiye.
 - (v) TMS 36 uyarınca raporlama döneminde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararları. (TMS 36 bu hükmek ek olarak geri kazanılabilir tutar ve şerefiyenin değer düşüklüğü ile ilgili bilgilerin de açıklanmasını gerektirir.
 - (vi) TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri* uyarınca raporlama döneminde ortaya çıkan net kur farkları.
 - (vii) Raporlama döneminde kayıtlı değerlerde gerçekleşen diğer değişiklikler.
 - (viii) Raporlama döneminin başındaki brüt ve birikmiş değer düşüklüğü zararları tutarları.
- (e) Cari raporlama döneminde finansal tablolara alınmış olan ve
 - (i) Cari veya önceki raporlama döneminde gerçekleşen bir işletme birleşmesinde edinilen tanımlanabilir varlıklar veya üstlenilen yükümlülüklerle ilgili olan ve
 - (ii) Büyüklük, nitelik ve etki açısından işletmenin finansal tablolarının bütününe anlaşılması için ihtiyaca uygun olanher tür kazanç veya zarara ilişkin tutar ve açıklama.

Yalnızca ortak faydalı işletmeleri içeren veya sadece sözleşme yoluyla gerçekleşen işletme birleşmelerine ilişkin geçiş hükümleri (66'ncı paragrafın uygulanması)

B68 64'üncü paragraf bu TFRS'nin birleşme tarihi, 1 Temmuz 2009'dan itibaren ilk yıllık raporlama döneminin başlangıcında veya sonrasında olan işletme birleşmeleri için ileriye dönük olarak uygulanacağını belirtir. Erken uygulamaya izin verilmiştir. Ancak, bu TFRS yıllık raporlama dönemi başlangıcı yalnızca 30 Haziran 2007'den itibaren olan dönemlerde uygulanmalıdır. Bir işletmenin bu TFRS'yi 1 Temmuz 2009'dan önce uygulaması durumunda, bu gerçeği açıklamalı ve aynı zamanda TMS 27'yi de (2008 yılında yayımlanan) uygulamalıdır.

Bu TFRS'yi ileriye döntük olarak uygulama zorunluluğu bulunan, yalnızca ortak faydalı işletmeleri veya sadece sözleşme ile olan bir işletme birleşmesini içeren, bir işletme birleşmesinin gerçekleşme tarihinin bu TFRS'nin uygulanmasından önce olması durumunda aşağıdaki etkilere sahip olacaktır:

- (a) *Sınıflandırma* – Bir işletme önceki işletme birleşmesini bu tür birleşmelere ilişkin daha önceki muhasebe politikalarını kullanarak sınıflandırmaya devam etmelidir.
- (b) *Önceden muhasebeleştirilmiş şerefiye* – Bu TFRS'nin uygulandığı ilk yıllık hesap döneminin başlangıcında, daha önceki işletme birleşmesinden kaynaklanan şerefiyenin defter değeri işletmenin daha önceki muhasebe politikaları ile uyumlu olan bu tarihteki defter değeri olmalıdır. Bu tutarın belirlenmesinde işletme bu şerefiyenin birikmiş itfalarının defter değerini ve şerefiyedeki buna karşılık gelen düşüşü elimine etmelidir. Şerefiyenin taşınan değerinde her hangi başka bir düzeltme yapılmamalıdır.
- (c) *Önceden özkaynaktan bir düşüş olarak muhasebeleştirilmiş şerefiye* – İşletmenin daha önceki muhasebe politikaları, önceki işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyenin özkaynaktan bir düşüş olarak muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmış olabilir Bu durumda işletme söz konusu şerefiyeyi bu TFRS'nin uygulandığı ilk yıllık raporlama döneminin başında bir varlık olarak muhasebeleştirmemelidir. Dahası, işletme şerefiyenin ilişkili olduğu işletmenin tamamını veya bir kısmını sattığında veya şerefiyenin ilişkili olduğu nakit yaratan birim değer düşüklüğüne uğradığında, bu şerefiyenin herhangi bir bölümünü kar veya zararda muhasebeleştirmez.
- (d) *Şerefiyenin sonradan muhasebeleştirilmesi* – Bu TFRS'nin uygulandığı ilk yıllık raporlama döneminin başından itibaren bir işletme önceki işletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiyeyi itfa etmeyi durdurmalı ve TMS 36'ya göre şerefiyeyi değer düşüklüğü testine tabi tutmalıdır.
- (e) *Önceden muhasebeleştirilmiş negatif şerefiye* – Daha önceki bir işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesini satın alma yöntemine göre yapmış olan bir işletme edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarının ve borçlarının net gerçeğe uygun değerlerindeki payının bu payın maliyetini aşan kısmına (kimi zaman negatif şerefiye olarak da isimlendirilen) ilişkin bir ertelenmiş alacak muhasebeleştirilmiş olabilir. Eğer böyle ise işletme söz konusu ertelenmiş alacağın defter değerini bu TFRS'nin uygulandığı ilk yıllık dönemin başında finansal tablo dışı bırakmalı ve bu tarihte söz konusu tutara denk olarak dağıtılmamış karlar hesabının açılış bakiyesinde bir düzeltme yapmalıdır.