

KURUL KARARI**Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:****DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 38 (DMS 38)
DİĞER KURULUŞLARDAKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR****Amaç**

1. Bu Standardın amacı, malî tablo kullanıcılarının aşağıda yer alan hususları değerlendirmesini sağlayacak bilgilerin kuruluş tarafından açıklanmasını sağlamaktır:
 - 1) Kontrol edilen kuruluşlar, konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşlar, ortak anlaşmalar ve iştirakler ile konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki payların yapısı ile bunlara ilişkin riskler ve
 - 2) Söz konusu payların kuruluşun malî durumuna, malî performansına ve nakit akışlarına etkileri.

Kapsam

2. Malî tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kuruluş, kontrol edilen kuruluşlar, konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşlar, ortak anlaşmalar ve iştirakler ile konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarına ilişkin bilgileri açıklarken bu Standardı uygular.
3. Bu Standart, aşağıdakilerin herhangi birinde payı olan bir kuruluş tarafından uygulanır:
 - 1) Kontrol edilen kuruluşlar,
 - 2) Ortak anlaşmalar (diğer bir deyişle, ortak faaliyetler veya ortak girişimler),
 - 3) İştirakler,
 - 4) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlar.
4. Bu Standart, aşağıdakilere uygulanmaz:
 - 1) Çalışanlara sağlanan faydalar konulu standardın uygulandığı iş ilişkisi sonrasında sağlanan fayda planları veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara.
 - 2) Bireysel malî tablolar konulu standardın uygulandığı bir kuruluşun bireysel malî tablolarına.

Ancak;

- (i) Kuruluşun konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlarda payı bulunuyor ve kuruluş sadece bireysel malî tablolarını hazırlıyorsa, bu tabloları hazırlarken bu Standardın konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylar, payların yapısı ve risklerin yapısı başlıklı paragraflarında yer verilen hükümleri uygular.
 - (ii) Konsolide malî tablolar standardına göre kontrol edilen kuruluşların tamamının gerçeğe uygun değer farkının fazla veya açığa yansıtılarak ölçüldüğü malî tablolar hazırlayan yatırımcı kuruluş, bu Standardın gerektirdiği ilgili açıklamaları sunar.
 - 3) Anlaşma üzerinde önemli etki ile sonuçlanmadığı veya yapılandırılmış bir kuruluştaki bir pay olmadığı sürece, ortak anlaşmada katılımı bulunan ancak ortak kontrole sahip olmayan bir kuruluş tarafından elde tutulan paylara.
 - 4) Malî araçlar konulu standart uyarınca muhasebeleştirilen diğer bir kuruluşteki paya.
- Ancak, kuruluş bu Standardı:

- (i) İştirakler veya ortak girişimlerdeki yatırımlar konulu standart uyarınca payın, gerçeğe uygun değer farkı fazla veya açığa yansıtılan olarak ölçülen iştirak veya ortak girişimdeki bir pay olması veya
- (ii) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir kuruluştaki pay olması durumunda uygular.

Tanımlar

5. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Bağlayıcı Anlaşma:

Sözleşmelerden kaynaklanan hakları veya diğer yasal hakları içeren ve taraflar arasında uygulanabilir hak ve sorumlulukları düzenleyen anlaşmadır.

Diğer Kuruluştaki Pay:

Bu Standardın amacı doğrultusunda, bağlayıcı anlaşmalar yoluyla veya başka bir şekilde, bir kuruluşun diğer kuruluşun performansından elde edilen getirilerdeki değişkenlikten etkilendiği katılımı ifade eder. Diğer kuruluştaki pay; bununla sınırlı olmamak üzere, özkaynağa dayalı araçların veya borçlanma araçlarının elde tutulması yoluyla olduğu gibi, fonlama garantisi, likidite desteği, borç güçlendirmeleri ve teminatlar gibi diğer ilişkiler yoluyla da belirlenebilir. Diğer kuruluştaki pay, kuruluşa başka bir kuruluşun kontrolünü, ortak kontrolünü veya o kuruluşta önemli etki sahipliğini kazandıran araçları içerir. Bir kuruluşun sadece fon sağlayıcı veya alıcı ya da müşteri veya tedarikçi ilişkisi nedeniyle, diğer kuruluşta payının olması gerekmez.

Yapılandırılmış Kuruluş:

- 1) Mevzuat veya idari düzenlemelerde kontrolünün kimde olduğunun belirli olmadığı şekilde oluşturulmuş kuruluştur (örneğin, bağlayıcı anlaşmaların kuruluşun kontrolünü belirlemede önemli olduğu ve ilgili faaliyetlerin bağlayıcı anlaşmalar ile yönlendirildiği bir kuruluş) veya
- 2) Kontrolün kimde olduğunun belirlenmesinde oy veya benzeri hakların belirleyici olmadığı şekilde oluşturulmuş kuruluştur (örneğin; oy haklarının sadece idari konularla ilişkili olduğu ve ilgili faaliyetlerin bağlayıcı anlaşmalar ile yönetildiği bir kuruluş).

Yapılandırılmış Kuruluştan Elde Edilen Gelir:

Bu Standardın amacı kapsamında, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, devamlı nitelikte olan ve olmayan ödemeleri, faizi, temettü veya benzer dağıtımları, yapılandırılmış kuruluşlardaki payların yeniden ölçümünden ya da mali tablo dışı bırakılmalarından doğan kazanç veya kayıpları, yapılandırılmış kuruluşa varlık ve yükümlülük transferlerinden doğan kazanç veya kayıpları içerir.

Diğer standartlarda tanımlanan kavramlar, bu Standartta aynı anlamları ile kullanılmıştır. Aşağıdaki kavramlar bireysel mali tablolar, konsolide mali tablolar, iştirakler veya ortak girişimlerdeki yatırımlar ya da ortak anlaşmalar konulu standartlarda tanımlanmıştır:

- İştirak,
- Konsolide mali tablolar,
- Kontrol,
- Kontrol edilen kuruluş,
- Kontrol eden kuruluş,

- Ekonomik kuruluş,
- Özkaynak yöntemi,
- Yatırımcı kuruluş,
- Ortak anlaşma,
- Ortak kontrol,
- Ortak faaliyet,
- Ortak girişim,
- Kontrol gücü olmayan pay,
- İlgili faaliyetler,
- Bireysel malî tablolar,
- Ayrı araç ve
- Önemli etki.

Bağlayıcı Anlaşma

6. Bağlayıcı anlaşmalar çeşitli yollarla ortaya çıkabilir. Bağlayıcı anlaşma, taraflar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme veya belgelenmiş görüşmelerdir. Ayrıca, düzenleyici otoriteler de sözleşmeye bağlı anlaşmalara benzer şekilde, kendi başlarına ya da taraflar arasındaki sözleşmelerle bağlantılı olarak uygulanabilir anlaşmalar oluşturabilir.

Diğer Kuruluşlardaki Paylara İlişkin Bilgilerin Açıklanması

7. Kuruluş, bu Standardın gereği olarak aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Aşağıdaki hususları belirlerken yaptığı önemli değerlendirmeler ve varsayımlar:
 - (i) Diğer kuruluştaki ya da anlaşmadaki payının yapısı,
 - (ii) Payının bulunduğu ortak anlaşmanın türü ve
 - (iii) Uygulanabilir olması durumunda, yatırımcı kuruluş tanımını karşıladığı ve
- 2) Kuruluşun paylarına ilişkin aşağıdaki bilgiler:
 - (i) Kontrol edilen kuruluşlar,
 - (ii) Ortak anlaşmalar ve iştirakler,
 - (iii) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlar,
 - (iv) Ölçülemeyen sahiplik payları ve
 - (v) Elden çıkarılma niyeti ile edinilen kontrol edilen paylar.

8. Bu Standartta ve diğer Devlet Muhasebesi Standartlarında açıklanması zorunlu bilgilerin bu Standardın amacını karşılamada yeterli olmaması durumunda kuruluş, her türlü ek bilgiyi de açıklar.

9. Kuruluş, bu Standardın açıklama amacını karşılamak için gereken ayrıntı düzeyini ve bu Standardın her bir gerekliliğine ne kadar vurgu yapacağını göz önünde bulundurur. Kuruluş, çok sayıda önemsiz ayrıntının dâhil edilmesi ya da farklı özelliklere sahip kalemlerin birleştirilmesi suretiyle faydalı bilginin muğlâklaşmasını önlemek için açıklamaları birleştirir ya da ayrıştırır.

Önemli Değerlendirmeler ve Varsayımlar

10. Kuruluş;

- 1) Konsolide malî tablolar konulu standart uyarınca, diğer kuruluş üzerinde kontrolü olduğunu,

- 2) Bir anlaşmada ortak kontrole ya da diğer kuruluş üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu ve
- 3) Anlaşmanın ayrı bir araç üzerinden yapılandırıldığı durumlarda, ortak anlaşmanın türünü (başka bir ifadeyle, ortak faaliyet ya da ortak girişim olduğunu),

belirlemede kullandığı yöntemi açıklar.

11. Bir önceki paragraf uyarınca yapılması gereken açıklamalar, mali tablolarda veya mali tablolardan kullanıcıların mali tablolarla aynı şart ve zamanlarda ulaşabildiği diğer tablolara atıf yoluyla verilir. Atıflar olmadan mali tablolar eksiktir. Söz konusu atıfların kullanımı, yasal kısıtlamalara tabi olabilir.

12. Kuruluş, bu başlıkta yer alan hükümlere uymak için, aşağıdaki hususları açıklar.

Örneğin;

- 1) Diğer kuruluştaki payın özkaynak ya da borçlanma araçlarının tutulmasıyla belirlenmediği bir kuruluşu (ya da benzer kuruluş grubunu) kontrol ettiğini,
- 2) Diğer kuruluşun (ya da kuruluşların) oy haklarının yarısından fazlasına sahip olmasına rağmen, bu kuruluşu (ya da kuruluş grubunu) kontrol etmediğini,
- 3) Diğer kuruluşun (ya da kuruluşların) oy haklarının yarısından daha azına sahip olmasına rağmen, bu kuruluşu (ya da kuruluş grubunu) kontrol ettiğini,
- 4) Vekil ya da asil olduğunu,
- 5) Diğer kuruluşun oy haklarının yüzde 20'sine veya daha fazlasına sahip olmasına rağmen, bu kuruluş üzerinde önemli etkisinin bulunmadığını ve
- 6) Diğer kuruluşun oy haklarının yüzde 20'sinden daha azına sahip olmasına rağmen, bu kuruluş üzerinde önemli etkisinin bulunduğunu,

açıklar.

Yatırımcı Kuruluşun Niteliği

13. Kontrol eden kuruluş, konsolide mali tablolar konulu standart uyarınca yatırımcı bir kuruluş olduğunu belirlediğinde, bu süreçte yaptığı önemli değerlendirmelere ve varsayımlara ilişkin bilgileri açıklar. Yatırımcı kuruluş; birden fazla yatırımcıdan fon elde ediyorsa, özkaynak veya benzeri paylar şeklinde sahiplik paylarını bulunduruyorsa ve birden fazla yatırıma sahipse bu bilgiyi açıklaması gerekli değildir.

14. Kuruluş, yatırımcı kuruluş haline geldiğinde veya yatırımcı kuruluş olmaktan çıktığında, bu değişikliği ve nedenlerini açıklar. Ayrıca, yatırımcı kuruluş haline gelen kuruluş, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, nitelik değişikliğinin ilgili döneme ait mali tablolar üzerindeki etkisini de açıklar:

- 1) Konsolide edilmesine son verilen kontrol edilen kuruluşların değişiklik tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleri toplamı,
- 2) Konsolide mali tablolar konulu standardın yatırımcı kuruluşun niteliğindeki bir değişikliğin muhasebeleştirilmesi başlıklı paragrafına göre hesaplanan varsa toplam kazanç veya kayıplar ve
- 3) Ayrı olarak sunulmaması durumunda kazanç veya kaybın, mali tablolara yansıtıldığı fazla veya açık kalemleri.

Kontrol Edilen Kuruluşlardaki Paylar

15. Kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Konsolide malî tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri anlaması için:
 - (i) Ekonomik kuruluşun yapısı ve
 - (ii) Kontrol gücü olmayan payların ekonomik kuruluşun faaliyetlerinde ve nakit akışlarında sahip olduğu payı.
- 2) Konsolide malî tablo kullanıcılarının aşağıda belirtilenleri değerlendirmesi için:
 - (i) Kuruluşun, ekonomik kuruluşun varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve yükümlülüklerini yerine getirebilme gücü üzerindeki önemli kısıtlamaların yapısı ve kapsamı,
 - (ii) Konsolide edilen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarına ilişkin risklerin yapısını ve bu risklerdeki değişimleri,
 - (iii) Kontrolün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde, kontrol edilen bir kuruluştaki sahiplik payında meydana gelen değişikliğin sonuçları ve
 - (iv) Raporlama döneminde kontrol edilen bir kuruluşun kontrolünün kaybedilmesinin sonuçları.

16. Konsolide malî tabloların hazırlanmasında kullanılan kontrol edilen kuruluşa ait malî tabloların raporlama tarihinin veya döneminin, konsolide malî tablolarından farklı olması durumunda kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Kontrol edilen kuruluşun malî tablolarının raporlama döneminin sona erdiği tarihi ve
- 2) Farklı bir tarih veya dönem kullanılmasının nedenini.

Kontrol Gücü Olmayan Payların Ekonomik Kuruluşun Faaliyetlerinde ve Nakit Akışlarında Sahip Oldukları Pay

17. Kuruluş, raporlama birimi açısından önemli olan kontrol gücü olmayan payların bulunduğu her bir kontrol edilen kuruluş için aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Kontrol edilen kuruluşun adı,
- 2) Kontrol edilen kuruluşun adresi ve hukuki yapısı ile faaliyeti yürüttüğü esas yer,
- 3) Kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde tutulan sahiplik paylarının oranı,
- 4) Sahiplik payları oranından farklı olması durumunda, kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde tutulan oy haklarının oranı,
- 5) Raporlama döneminde kontrol edilen kuruluşun kontrol gücü olmayan paylarına dağıtılan fazla veya açık,
- 6) Raporlama döneminin sonu itibarıyla kontrol edilen kuruluşun birikmiş kontrol gücü olmayan payları ve
- 7) Kontrol edilen kuruluş ile ilgili özet malî bilgi.

Önemli Kısıtlamaların Yapısı ve Kapsamı

18. Kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Ekonomik kuruluşun varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve yükümlülüklerini yerine getirebilme gücü üzerindeki yasal, sözleşmeye bağlı, düzenleyici kısıtlamalar gibi kısıtlamalar. Bu kısıtlamalara ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- (i) Kontrol eden kuruluş veya onun kontrol edilen kuruluşlarının nakit veya diğer varlıkları, ekonomik kuruluş içindeki diğer kuruluşlara transfer edebilmesine (ya da diğer kuruluşlardan nakit veya diğer varlıkları elde edebilmesine) yönelik kısıtlamalar.
 - (ii) Ekonomik kuruluş içindeki diğer kuruluşlara veya ekonomik kuruluş içindeki diğer kuruluşlardan olmak üzere; temettü ve diğer sermaye dağıtımlarının ödenmesini ya da elde edilmesini veya kredi ve avans verilmesini, alınmasını ya da geri ödenmesini kısıtlayabilecek garantiler veya diğer gereklilikler.
- 2) Kontrol gücü olmayan payların sahip olduğu, kuruluşun ekonomik kuruluşun varlıklarına ulaşabilme veya bunları kullanabilme ve yükümlülüklerini yerine getirebilme gücünü önemli ölçüde kısıtlayabilecek koruyucu hakların yapısı ve kapsamı (örneğin; kontrol eden kuruluşun kendi yükümlülüklerini yerine getirmeden önce kontrol edilen kuruluşun yükümlülüklerini yerine getirme sorumluluğunun bulunduğu ya da kontrol edilen kuruluşun yükümlülüklerini yerine getirebilmesi veya varlıklarına ulaşabilmesi için kontrol gücü olmayan payların onayının gerektiği haller).
 - 3) Söz konusu kısıtlamalara tabi olan varlık ve yükümlülüklerin konsolide malî tablolardaki defter değerleri.

Kuruluşun Konsolide Edilen Yapılandırılmış Kuruluşlardaki Paylarına İlişkin Risklerin Yapısı

19. Bir kuruluş, raporlama birimini kayba maruz bırakabilecek olay ve durumlar da dâhil olmak üzere, kontrol eden kuruluşun veya kendisine ait kontrol edilen kuruluşların konsolide edilen yapılandırılmış bir kuruluşa malî destek vermesini gerektiren her türlü bağlayıcı anlaşmanın koşullarını açıklar (örneğin; yapılandırılmış kuruluşun varlıklarını satın alma ya da malî destek sunma sorumlulukları ile ilgili likidite anlaşmaları veya kredi güvenilirliğinde artış sağlamak için verilen destek gibi).
20. Raporlama döneminde kontrol eden kuruluş veya onun kontrol edilen kuruluşlarından herhangi biri, bağlayıcı anlaşma kapsamında bir sorumluluğu bulunmamasına rağmen, konsolide edilen yapılandırılmış bir kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlamışsa (örneğin; yapılandırılmış kuruluş tarafından ihraç edilen araçların veya kuruluşun varlıklarının satın alınması) kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar:
 - 1) Kontrol eden kuruluş veya onun kontrol ettiği kuruluşlarının yapılandırılmış kuruluşun malî destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduklarını da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ve tutarı.
 - 2) Destek sağlanmasının nedenleri.
21. Raporlama döneminde kontrol eden bir kuruluş veya onun kontrol edilen kuruluşlarından herhangi biri, bağlayıcı anlaşma kapsamında bir sorumluluğu bulunmamasına rağmen, daha önce konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlamışsa ve sağlanan bu destekle birlikte kuruluş yapılandırılmış kuruluşu kontrol etmeye başlamışsa, bu karara varmasında etkisi olan faktörleri açıklar.
22. Yapılandırılmış kuruluşun malî destek elde etmesine yardımcı olma niyeti de dâhil olmak üzere kuruluş, konsolide edilen yapılandırılmış kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlanmasına ilişkin niyetini açıklar.

Kontrol Eden Kuruluşun Kontrol Edilen Kuruluştaki Sahiplik Payında Kontrol Kaybıyla Sonuçlanmayacak Şekilde Meydana Gelen Değişikliklerin Sonuçları

23. Kuruluş, kontrol edilen bir kuruluştaki sahiplik payında, kontrol edilen kuruluş üzerindeki kontrolün kaybıyla sonuçlanmayacak şekilde meydana gelen değişikliklerin, net varlıklar/öz kaynağın kontrol eden kuruluşun pay sahiplerine atfedilebilen kısmı üzerindeki etkilerini açıklar.

Raporlama Döneminde Kontrol Edilen Kuruluşun Kontrolünün Kaybedilmesinin Sonuçları

24. Kuruluş, varsa, konsolide malî tablolar konulu standardın kontrolün kaybı başlıklı ilk paragrafı uyarınca hesaplanan kazanç veya kaybı ile aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Bu kazanç veya kayıptan ne kadarının, eski kontrol edilen kuruluşta devam eden her türlü yatırımın kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi sonucu ortaya çıktığı ve
- 2) Ayrı olarak sunulmaması durumunda kazanç veya kaybın, malî tablolara yansıtıldığı fazla veya açık kalemleri.

Konsolide Edilmemiş Kontrol Edilen Kuruluşlardaki Paylar (Yatırımcı Kuruluşlar)

25. Konsolide malî tablolar konulu standarda göre yatırımcı kuruluş, konsolidasyon istisnasını uygular ve kontrol edilen kuruluştaki yatırımlarını gerçeğe uygun değer farkını fazla veya açığa muhasebeleştirerek bu durumu açıklar.

26. Yatırımcı kuruluş, konsolide edilmemiş her bir kontrol edilen kuruluş için aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Kontrol edilen kuruluşun adı,
- 2) Kontrol edilen kuruluşun adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet yürüttüğü esas yer ve
- 3) Yatırımcı kuruluşun elinde bulunan sahiplik payının oranı ve sahiplik oranından farklı olması durumunda oy hakkı oranı.

27. Yatırımcı kuruluşun, başka bir yatırımcı kuruluşun kontrol eden kuruluşu olması durumunda, kontrol eden kuruluşun, yatırımcı kuruluş olan kontrol edilen kuruluşu tarafından kontrol edilen yatırımlara ilişkin olarak yukarıdaki paragrafın (1)-(3) numaralı alt paragraflarındaki açıklamaları da sunması gerekir. Bu açıklamalar, kontrol edilen kuruluşun (veya kontrol edilen kuruluşların) yukarıdaki bilgiyi içeren malî tablolarının kontrol eden kuruluşun malî tablolarına eklenmesiyle sunulabilir,

28. Yatırımcı kuruluş, aşağıdaki hususları açıklar:

- 1) Konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşun, nakit temettü ya da benzer dağıtımlar şeklinde veya konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşu verilen kredi veya avansların geri ödemesi şeklinde yatırımcı kuruluşu fon transferi yapma yeteneği üzerindeki bağlayıcı anlaşmalardan (örneğin; borçlanma anlaşmaları, mevzuat hükümleri veya sözleşmeye dayalı anlaşmalar) doğan önemli kısıtlamaların yapısı ile kapsamı ve
- 2) Kontrol edilen kuruluşun malî destek elde etmesine yardımcı olmaya yönelik taahhütler veya niyetler de dâhil olmak üzere, konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşu malî ya da diğer türden destek sağlamaya ilişkin taahhütler veya niyetler.

29. Raporlama dönemi içinde, yatırımcı kuruluşun veya herhangi bir kontrol edilen kuruluşunun, bağlayıcı anlaşmadan kaynaklanan bir sorumluluğu bulunmadan, konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlaması (örneğin, kontrol edilen kuruluşun varlıklarını veya ihraç ettiği araçları satın alma ya da kontrol edilen kuruluşa malî destek elde etmesi için yardımcı olması) durumunda kuruluş, aşağıdaki hususları açıklar:
- 1) Konsolide edilmemiş her bir kontrol edilen kuruluşa sağlanan desteğin türü ile tutarı ve
 - 2) Destek sağlanmasının nedenleri.
30. Yatırımcı kuruluş kendisini veya konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşlarını; raporlama birimini kayba maruz bırakabilecek olaylar ve durumlar da dâhil olmak üzere, konsolide edilmemiş, kontrol edilen, yapılandırılmış bir kuruluşa malî destek sağlamasını gerektirebilecek bağlayıcı anlaşmaların şartlarını açıklar (örneğin; yapılandırılmış kuruluşun varlıklarını satın alma ya da malî destek sunma sorumlulukları ile ilgili likidite anlaşmaları veya kredi güvenilirliğinde artış sağlamak için verilen destek gibi).
31. Raporlama dönemi içinde, yatırımcı kuruluşun veya herhangi bir kontrol edilen kuruluşunun, bağlayıcı anlaşmadan kaynaklanan bir sorumluluğu bulunmadan, konsolide edilmemiş, yatırımcı kuruluşun kontrol etmediği yapılandırılmış bir kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlaması ve bunun sonucunda yatırımcı kuruluşun yapılandırılmış kuruluşu kontrol etmesi durumunda yatırımcı kuruluş, bu desteği sağlama kararıyla ilgili hususları açıklar.
32. Kendisi yatırımcı kuruluş olmayan ve yatırımcı kuruluşu kontrol eden bir kuruluş, konsolide edilmemiş kontrol edilen kuruluşlara ilişkin bu başlık altındaki paragrafların zorunlu kıldığı bilgileri konsolide malî tablolarında açıklar.

Ortak Anlaşmalardaki ve İştiraklerdeki Paylar

33. Kuruluş, malî tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirmesini sağlayan bilgileri açıklar:
- 1) Ortak anlaşmalarda ve iştiraklerde ortak kontrol veya önemli etki sahibi diğer yatırımcılar ile ilişkilerinin yapısı ve etkileri de dâhil olmak üzere, ortak anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki paylarının yapısı, kapsamı ile malî etkilerini ve
 - 2) Ortak girişimler ve iştiraklerdeki paylarına ilişkin risklerin yapısını ve bu risklerdeki değişimleri.

Kuruluşun Ortak Anlaşmalardaki ve İştiraklerdeki Paylarının Yapısı, Kapsamı ve Malî Etkileri

34. Kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar (Yatırımcı kuruluşun aşağıda yer alan (2) ve (3) numaralı alt paragraflardaki bilgileri sunması gerekli değildir):
- 1) Raporlama birimi açısından önemli olan her bir ortak anlaşma ve iştirak için:
 - (i) Ortak anlaşmanın ya da iştirakin adı,
 - (ii) Ortak anlaşma ya da iştirakin kuruluşla olan ilişkisinin yapısı (örneğin, ortak anlaşma ya da iştirak faaliyetlerinin yapısının ve kuruluşun faaliyetleri açısından stratejik öneme sahip olup olmadığının açıklanması),

- (iii) Ortak anlaşma ya da iştirakin adresi ve hukuki yapısı ile faaliyet yürüttüğü esas yer ve
- (iv) Kuruluş tarafından elde tutulan sahiplik payı veya katılım payı oranı ve farklı olması durumunda sahip olunan oy hakkı oranı.
- 2) Raporlama birimi açısından önemli olan her bir ortak girişim ve iştirak için:
- (i) Ortak girişim veya iştiraklerdeki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak mı yoksa gerçeğe uygun değer üzerinden mi ölçüldüğü,
- (ii) Ortak girişim veya iştirak ile ilgili özet mali bilgiler (iştiraktan ya da ortak girişimden alınan temettü ya da benzer dağıtımlar, dönen varlıklar ile bu varlıklardaki nakit ve nakit benzerleri, duran varlıklar, kısa vadeli yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülükler (vergiiler ve ödenecek devirler, bedel karşılığı işlemler kapsamındaki ödemeler ve karşılıklar hariç), gelir, vergi gideri, durdurulan faaliyetlere dağıtılan varlıkların elden çıkarılması ya da yükümlülüklerin yerine getirilmesi halinde mali tablolara yansıtılan vergi öncesi kazanç ya da kayıp, fazla veya açık, tükenme payı ve amortisman, faiz geliri ile faiz gideri ve gelir vergisi gideri gibi) ve
- (iii) Ortak girişim veya iştirak özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştiriliyorsa, kote edilmiş bir piyasa fiyatının bulunması halinde, ortak girişim veya iştirakteki yatırımın gerçeğe uygun değeri.
- 3) Ortak girişim ve iştiraklerdeki yatırımlarına ilişkin olarak tek başlarına önemli olmayan mali bilgiler (Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen tek başlarına önemsiz olan tüm ortak girişim veya iştiraklerdeki paylarının defter değerini toplu olarak sunar. Ayrıca, ortak girişim ya da iştiraklerin; gelir, vergi gideri, durdurulan faaliyetlere dağıtılan varlıklar elden çıkarıldığında ya da yükümlülükler yerine getirildiğinde mali tablolara yansıtılan vergi öncesi kazanç ya da kayıp, fazla veya açık payının toplam tutarını ayrı olarak sunar):
- (i) Tek başlarına önemli olmayan tüm ortak girişimler için toplu olarak açıklanır ve ayrıca
- (ii) Tek başlarına önemli olmayan tüm iştirakler için toplu olarak açıklanır. Söz konusu toplu bilgiler, ortak girişimlere ilişkin toplu bilgilerden ayrı olarak açıklanır.

35. Kuruluş, aşağıdaki bilgileri de açıklar:

- 1) Ortak girişim veya iştiraklerin, kuruluşa nakit temettü ya da benzer dağıtımlar şeklinde fon transfer edebilmesine veya kuruluş tarafından verilen kredi veya avansların geri ödemesini yapabilmesine yönelik önemli her türlü kısıtlamanın (örneğin; ortak girişim veya iştirak üzerinde ortak kontrole veya önemli etkiye sahip yatırımcılar arasındaki borçlanma anlaşmaları, düzenleyici hükümler veya bağlayıcı anlaşmalardan kaynaklanan kısıtlamalar gibi) yapısı ve kapsamı.
- 2) Özkaynak yönteminin uygulamasında kullanılan ortak girişim veya iştirak mali tablolarının raporlama tarihinin veya döneminin, kuruluşun raporlama tarihinden veya döneminden farklı olduğu durumlarda;
- (i) Söz konusu ortak girişim ya da iştirakin mali tablolarının raporlama dönemi sonu tarihi ve

- (ii) Farklı bir tarih veya dönem kullanılmasının nedeni.
- 3) Kuruluş, özkaynak yöntemini uygularken ortak girişimin ya da iştirakin kayındaki payını malî tablolara yansıtmayı durdurursa, ortak girişimin ya da iştirakin kayındaki malî tablolara yansıtmadığı payı (hem raporlama dönemi için hem de kümülatif olarak).

Kuruluşun Ortak Girişimlerinde ve İştiraklerindeki Paylarına İlişkin Riskler

36. Kuruluş, aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Diğer taahhütlerinin tutarlarından ayrı olarak, raporlama dönemi sonunda kuruluşun malî tablolarına alınmayan ortak girişimle ilgili toplam taahhütleri (Kuruluş, ortak girişim üzerinde ortak kontrolü bulunan diğer yatırımcılarla birlikte verilen taahhütlerden payına düşen kısmı da içerecek şekilde açıklar. Söz konusu taahhütler, gelecekte nakit veya diğer kaynakların çıkışına neden olabilecek niteliktedir) ve
- 2) Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart uyarınca, kayıp olasılığı çok düşük olmadığı sürece, diğer koşullu yükümlülüklerin tutarından ayrı olarak, ortak girişimlerdeki veya iştiraklerindeki payları ile ilgili katlandığı koşullu yükümlükleri (kuruluş bu açıklamayı yaparken ortak girişim veya iştirak üzerinde ortak kontrolü veya önemli etkisi bulunan diğer yatırımcılarla birlikte katlandığı koşullu yükümlülüklerden payına düşen kısmı da açıklar).

Konsolide Edilmeyen Yapılandırılmış Kuruluşlardaki Paylar

37. Kuruluş, malî tablo kullanıcılarının:

- 1) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarının yapısını ve kapsamını anlamalarını ve
- 2) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarına ilişkin risklerin yapısı ile bu risklerdeki değişimleri değerlendirmelerini (kuruluşun raporlama tarihinde konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşla artık bağlayıcı anlaşma yoluyla bir ilişkisi bulunmasa dahi, yapılandırılmış kuruluşla önceki dönemlerdeki ilişkisi dolayısıyla katlandığı risklere ilişkin örneğin, yapılandırılmış kuruluşa destek sağlanması gibi bilgiler de dâhil)

sağlayan bilgileri açıklar.

38. Yatırımcı kuruluş, konsolide edilmemiş yapılandırılmış bir kuruluş için bu başlık altındaki ilk paragraf uyarınca gerekli olan açıklamaları sunmak zorunda değildir.

Payların Yapısı

39. Yapılandırılmış kuruluşun yapısı, amacı, büyüklüğü, faaliyetleri ve nasıl finanse edildiği de dâhil olmak üzere, bir kuruluş konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarına ilişkin nitel ve nicel bilgileri açıklar.

40. Kuruluş, risklerin yapısı başlığındaki ilk paragraf uyarınca gereken açıklamaları yapmadığı (örneğin, raporlama tarihinde kuruluşta payı olmaması nedeniyle) konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir kuruluşa destek sağlaması durumunda, aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Destek sağladığı yapılandırılmış kuruluşları nasıl belirlediği,
- 2) Sunulan gelir türlerinin açıklaması dâhil olmak üzere, raporlama döneminde söz konusu yapılandırılmış kuruluşlardan elde edilen gelir

(kuruluş bu bilgileri, daha uygun bir sunum şekli olmadıkça tablo şeklinde sunar ve destek faaliyetlerini sınıflandırır) ve

- 3) Raporlama döneminde söz konusu yapılandırılmış kuruluşlara devredilen tüm varlıkların devir tarihindeki defter değeri (kuruluş bu bilgileri, daha uygun bir sunum şekli olmadıkça tablo şeklinde sunar ve destek faaliyetlerini sınıflandırır).

Risklerin Yapısı

41. Kuruluş, daha uygun bir sunum şekli olmadıkça, aşağıdaki bilgilerin özetini tablo şeklinde sunar:

- 1) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki payları ile ilgili malî tablolara yansıtılan varlık ve yükümlülüklerin defter değerleri,
- 2) Söz konusu varlık ve yükümlülüklerin malî tablolara yansıtıldığı malî durum tablosu kalemleri,
- 3) Kuruluşun, nasıl belirlendiği de dâhil olmak üzere, konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarından dolayı maruz kaldığı maksimum kaybı en doğru yansıtan tutar (kuruluş konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarından dolayı maruz kaldığı maksimum kayıp tutarını nicel olarak ölçemediğinde, bu durumu ile sebeplerini) ve
- 4) Kuruluşun konsolide edilmeyen yapılandırılmış kuruluşlardaki paylarıyla ilgili varlık ve yükümlülüklerinin defter değerleri ile söz konusu kuruluşlardan dolayı maruz kaldığı maksimum kaybın karşılaştırılması.

42. Kuruluş, raporlama döneminde, bağlayıcı anlaşma kapsamında bir sorumluluğu bulunmaksızın, hâlihazırda veya önceden paylarına sahip olduğu konsolide edilmeyen yapılandırılmış bir kuruluşa malî veya diğer türden destek vermişse (örneğin, yapılandırılmış kuruluşun varlıklarının veya ihraç ettiği araçların satın alınması) aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Yapılandırılmış kuruluşun malî destek elde etmesine hangi durumlarda yardımcı olduğunu da içerecek şekilde, sağlanan desteğin türü ile tutarı ve
- 2) Destek sağlanmasının nedenleri.

43. Yapılandırılmış kuruluşun destek elde etmesine yardımcı olmak da dâhil olmak üzere, kuruluş konsolide edilmeyen bir yapılandırılmış kuruluşa malî veya diğer türden destek sağlanması şeklindeki her türlü niyetini açıklar. Söz konusu niyetler, bağlayıcı anlaşmalar kapsamında sorumluluk bulunan veya bulunmayan destekleri içerir.

Ölçülemeyen Sahiplik Payları

44. Kuruluş, diğer kuruluşlardaki ölçülemeyen her türlü sahiplik paylarının yapısını ve kapsamını malî tablo kullanıcılarına açıklar.

45. Söz konusu bilgilerin bu Standarda uygun olarak hâlihazırda sağlanamamış olması durumunda kuruluş, raporlama birimi açısından önemli olan ve ölçülemeyen her bir sahiplik payına ilişkin aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Sahiplik payının bulunduğu kuruluşun adı ve
- 2) Kuruluştaki sahiplik payının yapısı.

Elden Çıkarma Niyeti ile Edinilen Kontrol Eden Paylar

46. Yatırımcı kuruluşun dışında bir kuruluş, kontrolün gerçekleştiği tarihte, elinde bulundurduğu payı elden çıkarma niyetindeyse ve raporlama tarihinde elden çıkarma niyeti devam ediyorsa kontrol edilen kuruluştaki paya ilişkin bilgileri açıklar.
47. Bir kamu kurum ve kuruluşlarının başka bir kuruluşun kontrolünü elde edebileceği, ancak kontrol eden payının tamamını veya bir kısmını yakın bir gelecekte elden çıkarma niyetinin bulunduğu çeşitli durumlar mevcuttur.
48. Devlet ülkenin ekonomik refahından sorumlu olması nedeniyle, malî kurum gibi bir kuruluşun başarısızlığının sonuçlarını önlemek için gerekli tedbirleri alabilir. Devletin kuruluş üzerindeki kontrolünü sürdürme niyeti olmamasına rağmen alınan tedbirler, kuruluşun kontrol edilmesine yol açabilir. Devletin asıl niyeti, kontrol edilen kuruluştaki payını satmak veya başka şekilde elden çıkarmak olabilir. Kontrol edilen kuruluştaki payın elden çıkarılmasını kolaylaştırmak için diğer kuruluşun yeniden yapılandırılması gerekiyorsa, yeniden yapılandırma bir yıl veya daha uzun sürede gerçekleştirilebilir ve sürecin sonunda Devletin elinde bazı varlık veya yükümlülükler kalabilir. Kontrolün söz konusu olduğu raporlama dönemleri için bu türden kontrol edilen kuruluşların konsolidasyonu, konsolide malî tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Alınan tedbirler sonucunda kontrolün Devlet tarafından gerçekleştirilmesi esas olmakla birlikte, kapsamdaki başka kamu kurum ve kuruluşları için de bu durum söz konusu olabilir.
49. Belirlenen politikalar uygulanırken kamu kurum ve kuruluşu, söz konusu payın tamamını veya bir kısmını elden çıkarmak niyetiyle, başka bir kuruluşta kontrol eden pay edinebilir. Örneğin; bir kuruluş, yeniden dağıtım amacıyla diğer kuruluşlarda belli bir pay elde etmek için yönlendirilebilir.
50. Yatırımcı kuruluşun dışında bir kuruluş, kontrolün gerçekleştiği tarihte, elinde bulundurduğu payı elden çıkarma niyetindeyse ve raporlama tarihinde elden çıkarma niyeti devam ediyorsa kontrol edilen her bir kuruluştaki paya ilişkin aşağıdaki bilgileri notlarda açıklar:
- 1) Kontrol edilen kuruluşun adı ve ana faaliyetlerinin tanımı,
 - 2) Kontrol eden payın edinimine ilişkin gerekçe ve kontrolün mevcut olduğunun belirlenmesinde dikkate alınan hususlar,
 - 3) Kontrol edilen kuruluşun konsolide edilmesinin varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ile net varlıklar/özkaynak üzerindeki etkisi de dâhil olmak üzere konsolide malî tablolar üzerindeki etkisi ve
 - 4) Elden çıkarmaya ilişkin beklenen yöntem ve zamanlama dâhil olmak üzere, elden çıkarma yaklaşımının mevcut durumu.
51. Kuruluş, kontrol eden payı elden çıkarana kadar veya elden çıkarma niyeti sona erene kadar, her bir raporlama tarihinde, bir önceki paragrafın gerekli kıldığı açıklamaları sunar. Kontrol eden payını elde çıkardığı ya da elden çıkarma niyetinin sona erdiği dönemde ise aşağıdaki bilgileri açıklar:
- 1) Elden çıkarma veya niyet değişikliği olma durumunu ve
 - 2) Elden çıkarma veya niyet değişikliğinin konsolide malî tablolar üzerindeki etkisini.

52. Bu Standart veya diğer Devlet Muhasebesi Standartlarının gerektirdiği diğer açıklamaların önceki iki paragrafla ilgili bilgileri sağlayacağı durumlarda, diğer açıklamalara atıflar yapılır.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

53. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve 2024 yılının Temmuz ayı itibarıyla yürürlükte olan diğer kuruluşlardaki paylara ilişkin açıklamalar konulu standarttan (IPSAS 38) yararlanılarak hazırlanmıştır.
54. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
55. Bu Standart, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.