

İşletme Tanımı

TFRS 3'te Yapılan Değişiklikler

İşletme Tanımı (TFRS 3'te Yapılan Değişiklikler)

İşletme Tanımı (TFRS 3'te Yapılan Değişiklikler), *TFRS 3'ün aşağıda yer alan paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.*

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

3'üncü Paragraf

- 3** İşletme, bir işlem veya diğer olayın işletme birleşmesi olup olmadığını, bu TFRS'de yer alan ve edinilen varlıklar ile üstlenilen yükümlülüklerin bir işletme oluşturmasını gerektiren tanımları uygulayarak belirler. Edinilen varlıklar bir işletme değilse, raporlama yapan işletme bu işlem veya diğer olayı varlık edinimi olarak muhasebeleştirir. B5-B12D paragrafları, bir işletme birleşmesinin tanımlanması ve işletme tanımı hakkında rehberlik sağlar.

64P Paragrafı

- 64P** Mayıs 2019'da yayımlanan *İşletme Tanımı*, B7A–B7C, B8A ve B12A–B12D paragraflarını eklemiş, Ek A'daki "işletme" teriminin tanımı ile 3, B7–B9, B11 ve B12 paragraflarını değiştirmiş ve B10 paragrafını silmiştir. Bu değişiklikler, birleşme tarihi 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başlangıcı veya sonrasında olan işletme birleşmelerine ve söz konusu dönemin başlangıcında veya sonrasında gerçekleşen varlık edinimlerine uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişikliklerin erken uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Ek A

Ek A

Terimlerin tanımları

...

- işletme** Müşterilere mal veya hizmet sunma, yatırım geliri elde etme (temettü veya faiz gibi) veya olağan faaliyetlerden diğer gelirleri elde etme amacıyla yürütülebilen veya yönetilebilen faaliyetler ve varlıklar bütünü.

İşletme tanımı (3'üncü paragrafın uygulanması)

B7 Bir işletme, girdilerden ve bu girdilere uygulanan ve çıktı yaratılmasına katkıda bulunma kabiliyeti olan süreçlerden oluşur. Bir işletmenin üç unsuru aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (işletmenin unsurları hakkında yol gösterici bilgiler için B8–B12D paragraflarına bakınız):

- (a) **Girdi:** Kendisine bir veya daha fazla süreç uygulandığında çıktı yaratan veya çıktı yaratılmasına katkıda bulunma kabiliyeti olan her tür ekonomik kaynaktır. Duran varlıklar (maddi olmayan duran varlıklar veya duran varlık kullanım hakları dâhil), fikri mülkiyet, gerekli materyallere veya haklara ve çalışanlara erişim elde etme imkânı girdiye örnek olarak verilebilir.
- (b) **Süreç:** Bir girdiye veya girdilere uygulandığında çıktı yaratan veya çıktı yaratılmasına katkıda bulunma kabiliyeti olan her tür sistem, standart, protokol, teamül veya kuraldır. Stratejik yönetim süreçleri, operasyonel süreçler ve kaynak yönetim süreçleri örnek olarak verilebilir. Bu süreçler genellikle belgelendirilmiştir ancak gerekli becerilere ve deneyime sahip, kuralları ve teamülleri takip eden organize bir iş gücünün entelektüel kapasitesi, çıktı yaratmak için girdilere uygulanabilen gerekli süreçleri sağlayabilir. (Muhasebe, faturalama, bordro ve diğer idari sistemler genellikle çıktı yaratmak için kullanılan süreçler değildir.)
- (c) **Çıktı:** Müşterilere mal veya hizmet sunmayı, yatırım geliri elde etmeyi (temettü veya faiz gibi) veya olağan faaliyetlerden diğer gelirleri elde etmeyi sağlayan girdilerin ve bu girdilere uygulanan süreçlerin sonucudur.

B7A Paragrafı

Gerçeğe uygun değer yoğunluğunu belirlemek için isteğe bağlı test

B7A B7B paragrafı, edinilen faaliyetler ve varlıklar bütününe bir işletme olup olmadığının basitleştirilmiş bir şekilde değerlendirilmesine izin vermek için isteğe bağlı bir test (yoğunluk testi) düzenler. İşletme, testi uygulamayı ya da uygulamamayı seçebilir. İşletme her bir işlem veya diğer olay için bu tür bir seçimi ayrı ayrı yapabilir. Yoğunluk testi sonucunda:

- (a) Yoğunluk testi karşılanırsa, faaliyetler ve varlıklar bütünü bir işletme olmayacak şekilde belirlenir ve daha fazla değerlendirmeye gerek kalmaz.
- (b) Yoğunluk testi karşılanmazsa veya işletme testi uygulamamayı seçmişse, B8–B12D paragraflarında yer alan değerlendirme uygulanır.

B7B Paragrafı

B7B Yoğunluk testi, tüm edinilen brüt varlıkların gerçeğe uygun değerinin tek bir tanımlanabilir varlıkta veya benzer tanımlanabilir varlık grubunda önemli ölçüde yoğunlaşması durumunda karşılanır. Yoğunluk testi yapılırken:

- (a) Nakit ve nakit benzerleri, ertelenmiş vergi varlıkları, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin etkisinden kaynaklanan şerefiye edinilen brüt varlıklara dâhil edilmez.
- (b) Edinilen brüt varlıkların gerçeğe uygun değeri, edinilen net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değerini aşan transfer edilen herhangi bir bedeli (artı kontrol gücü olmayan payın gerçeğe uygun değeri ile önceden elde tutulan payın gerçeğe uygun değerini) içerir. Edinilen brüt varlıkların gerçeğe uygun değeri genellikle, transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değerinin (artı kontrol gücü olmayan payın gerçeğe uygun değeri ile önceden elde tutulan payın gerçeğe uygun değeri) üstlenilen yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerine (ertelenmiş vergi yükümlülüğü dışında) eklenmesiyle ve daha sonra (a) bendinde belirtilen kalemlerin çıkarılmasıyla elde edilen toplam tutar olarak belirlenebilir. Ancak, edinilen brüt varlıkların gerçeğe uygun değeri bu toplamı aşarsa, bazen daha doğru bir hesaplama ihtiyacı duyulabilir.
- (c) Tek bir tanımlanabilir varlık, bir işletme birleşmesinde tek bir tanımlanabilir varlık olarak finansal tablolara alınan ve ölçülen herhangi bir varlık ya da varlık grubunu içerir.
- (d) Bir maddi duran varlık diğer bir maddi duran varlığa bağlıysa ve önemli maliyetlere katlanmadan ya da gerçeğe uygun değerinde ya da faydasında önemli bir azalma olmadan (örneğin, arazi ve binalar) diğer bir maddi duran varlıktan (ya da TFRS 16 *Kiralamalar*'da tanımlandığı şekilde

kiralamaya konu dayanak bir varlıktan) fiziksel olarak ayrılmıyor ve ayrı olarak kullanılamıyorsa, bu varlıklar tek tanımlanabilir varlık olarak dikkate alınır.

- (e) İşletme, varlıkların benzer olup olmadığını değerlendirirken, her bir tek tanımlanabilir varlığın niteliğini ve söz konusu varlıkların yönetilmesiyle ve varlıklardan çıktı yaratılmasıyla ilişkili riskleri (risk özelliklerini) dikkate alır.
- (f) Aşağıdakiler benzer varlıklar olarak dikkate alınmaz:
- (i) Bir maddi duran varlık ve bir maddi olmayan duran varlık,
 - (ii) (d) bendindeki kriter uyarınca tek bir tanımlanabilir varlık olarak kabul edilmedikçe, farklı sınıflardaki maddi duran varlıklar (örneğin, stok, üretim teçhizatı ve taşıtlar),
 - (iii) Farklı sınıflardaki tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıklar (örneğin, marka isimleri, lisanslar ve geliştirme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar),
 - (iv) Bir finansal varlık ve finansal olmayan varlık,
 - (v) Farklı sınıflardaki finansal varlıklar (örneğin, alacaklar ve özkaynak araçlarındaki yatırımlar) ve
 - (vi) Aynı varlık sınıfında olup önemli derecede farklı risk özelliklerine sahip tanımlanabilir varlıklar.

B7C Paragrafı

- B7C B7B paragrafındaki hükümler, TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'daki benzer varlıklara ilişkin açıklayıcı hükümler ile TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*, TMS 38 ve TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*'daki "sınıf" teriminin anlamını değiştirmez.

B8 Paragrafı

İşletmenin unsurları

- B8 İşletmeler genellikle çıktılara sahip olmasına rağmen çıktılar, bir faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. İşletme olarak tanımlanabilmesi için şart değildir. İşletme tanımında belirlenen amaç için yürütülebilir ve yönetilebilir için bir faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. İşletme girdiler ve bu girdilere uygulanan süreçler olmak üzere iki temel unsura sahip olması gerekir. Bir işletmenin, satıcının bu işletmeyi yürütürken kullandığı tüm girdi ve süreçleri içermesine gerek yoktur. Ancak, bir faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. İşletme olarak dikkate alınması için, asgari olarak, bir girdi ve birlikte çıktı yaratma kabiliyetine önemli derecede katkıda bulunan asli bir süreç içermesi gerekir. B12–B12D paragrafları bir sürecin asli olup olmadığını nasıl değerlendirileceğini belirler.

B8A Paragrafı

- B8A Edinilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür. Çıktıları varsa, hasılatın devamlılığı tek başına, hem bir girdinin hem de asli bir sürecin edinildiğini göstermez.

B9 Paragrafı

- B9 İşletmenin unsurlarının niteliği, içinde bulunduğu sektöre ve işletmenin gelişme aşaması da dâhil olmak üzere operasyonlarının (faaliyetlerinin) yapısına göre değişiklik gösterir. Oturmuş bir yapıya sahip olan işletmeler genellikle çok çeşitli girdilere, süreçlere ve çıktılara sahipken, yeni işletmeler genellikle az sayıda girdiye, süreçlere ve bazen de sadece tek bir çıktıya (ürüne) sahiptir. Neredeyse tüm işletmelerin yükümlülükleri vardır ancak bir işletmenin yükümlülüğünün olması şart değildir. Ayrıca, işletme tanımını karşılamayan edinilen faaliyetler ve varlıklar bütünü de yükümlülükler sahip olabilir.

B10 Paragrafı

- B10 [Silinmiştir]

B11 Paragrafi

- B11 Belirli bir faaliyetler ve varlıklar bütününe bir işletme olup olmadığı, söz konusu faaliyetler ve varlıklar bütününe bir piyasa katılımcısı tarafından bir işletme şeklinde yürütülebilir ve yönetilebilir olup olmadığı esas alınarak belirlenir. Dolayısıyla, belirli bir faaliyetler ve varlıklar bütününe işletme olup olmadığı değerlendirilirken, satıcının söz konusu faaliyetler ve varlıklar bütününe işletme olarak işletip işletmediği veya edinen işletmenin bu bütünü işletme olarak işletme niyetinde olup olmadığıyla ilişkili değildir.

B12 Paragrafi

Edinilen bir sürecin asli olup olmadığının değerlendirilmesi

- B12 B12A–B12D paragrafları, edinilen faaliyetler ve varlıklar bütününe çıktılarına sahip olduğu (B12C paragrafı) ve olmadığı (B12B paragrafı) durumlarda edinilen bir sürecin asli olup olmadığının nasıl değerlendirileceğini açıklar.

B12A Paragrafi

- B12A Hasılat yaratmaya başlamamış erken aşamadaki bir işletme, edinme tarihinde çıktısı olmayan edinilen faaliyetler ve varlıklar bütününe örnek olarak verilebilir. Ayrıca, edinilen faaliyetler ve varlıklar bütününe edinme tarihinde hasılat yaratması durumunda, sonrasında örneğin edinen tarafından birleştirileceği için dış müşterilerden artık hasılat elde etmeyecek olsa bile, söz konusu faaliyetler ve varlıklar bütününe edinme tarihinde çıktılarına sahip olduğu kabul edilir.

B12B Paragrafi

- B12B Faaliyetler ve varlıklar bütünü edinme tarihinde çıktılarına sahip değilse edinilen bir süreç (veya süreçler grubu), yalnızca aşağıdaki durumlarda asli sayılır:

- (a) Söz konusu süreç, edinilen girdi veya girdilerin çıktılarına dönüştürülebilmesi veya geliştirilebilmesi için oldukça önemlidir ve
- (b) Edinilen girdiler, söz konusu süreci (veya süreçler grubunu) gerçekleştirmek için gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip organize bir iş gücü ile söz konusu iş gücünün çıktılarına dönüştürülebileceği ya da geliştirebileceği diğer girdileri içerir. Söz konusu diğer girdiler aşağıdakileri içerebilir:
 - (i) Mal ve hizmetleri geliştirmek için kullanılabilen fikri mülkiyet,
 - (ii) Çıktı yaratmak için geliştirebilen diğer ekonomik kaynaklar ya da
 - (iii) Gelecekteki çıktıların yaratılmasına imkân sağlayan gerekli hak veya materyallere erişim elde etme hakkı.

(b)(i)–(iii) bentlerinde bahsedilen girdilere ilişkin örnekler teknoloji, devam eden araştırma ve geliştirme projeleri, gayrimenkul ve maden haklarını içerir.

B12C Paragrafi

- B12C Faaliyetler ve varlıklar bütünü edinme tarihinde çıktılarına sahipse, edinilen bir süreç (veya süreçler grubu) edinilen girdi veya girdilere uygulandığında, söz konusu süreç;

- (a) Çıktı üretiminin sürdürülebilmesi için oldukça önemliyse ve edinilen girdiler söz konusu süreci (veya süreçler grubunu) gerçekleştirmek için gerekli bilgi, beceri ve deneyime sahip organize bir iş gücü içeriyorsa veya
- (b) Çıktı üretiminin sürdürülebilmesi için önemli katkıları varsa ve:
 - (i) Nadir veya benzeri bulunmayan olarak kabul ediliyorsa veya
 - (ii) Çıktı üretiminin sürdürülebilmesinde önemli ölçüde maliyet, çaba ya da gecikmeye katlanmaksızın değiştirilemiyorsa

asli olarak kabul edilir.

B12D Paragrafi

B12D Aşağıdaki ek açıklamalar B12B ve B12C paragraflarını destekler:

- (a) Edinilen bir sözleşme, asli bir süreç değil, bir girdidir. Bununla birlikte edinilen bir sözleşme örneğin, dışarıdan sağlanan gayrimenkul yönetimi veya varlık yönetimi hizmetlerine ilişkin bir sözleşme, organize bir iş gücüne erişim sağlayabilir. İşletme, böyle bir sözleşmeyle erişim sağlanan organize bir iş gücünün, işletmenin kontrol ettiği ve dolayısıyla edindiği asli bir süreci gerçekleştirip gerçekleştirmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme yapılırken dikkate alınması gereken faktörler, sözleşmenin süresini ve yenilenme şartlarını içerir.
- (b) Edinilen organize bir iş gücünün değiştirilmesindeki zorluklar, söz konusu iş gücünün çıktı yaratma kabiliyeti için kritik bir süreci gerçekleştirdiğini gösterebilir.
- (c) Bir süreç (veya süreçler grubu) örneğin, çıktı yaratmak için gereken tüm süreçler bağlamında tali veya önemsiz ise kritik değildir.