

UYGULAMA ÖRNEĞİ



**ORTAK KONTROLE TABİ İŞLETME BİRLEŞMELERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK İLKE KARARI UYGULAMA ÖRNEĞİ***

Örnek: Y ana ortaklığı, A ve B işletmelerinin kontrolünü elinde bulundurmakta ve konsolide finansal tablolarında A ve B işletmelerini bağlı ortaklık olarak konsolide etmektedir. Y ana ortaklığı, A İşletmesinin özkaynak paylarının tamamına, B İşletmesinin ise özkaynak paylarının %80'ine sahiptir. Y ana ortaklığının A ve B İşletmelerinin payları üzerindeki sahipliği, 20X4 yılından öncesine dayanmaktadır.

A İşletmesi, 31.12.20X4 tarihinde B İşletmesinin paylarının %10'unu 500.000 TL nakit bedel karşılığında satın almıştır.

A İşletmesi ayrıca, 30.06.20X5 tarihinde Y ana ortaklığının elinde bulunan B İşletmesinin özkaynak paylarının tamamını (B işletmesinin toplam özkaynak paylarının %80'ini) 4.500.000 TL nakit bedel karşılığında satın almıştır.

A İşletmesine ilişkin ilgili tarihlerdeki tutarlar aşağıdaki şekildedir:

	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Toplam Varlıklar	15.120.000	15.950.000	17.000.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	2.500.000	2.500.000
Net Varlıklar	12.620.000	13.450.000	14.500.000

Özkaynak Kalemlerine ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	6.000.000	6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	500.000	500.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.200.000	1.400.000	1.520.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.200.000</i>	<i>1.400.000</i>	<i>1.520.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	920.000	950.000	980.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>120.000</i>	<i>80.000</i>	<i>140.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>800.000</i>	<i>870.000</i>	<i>840.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	2.000.000	2.600.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	600.000	900.000
Toplam Özkaynaklar	12.620.000	13.450.000	14.500.000

Kapsamlı Gelire ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Dönem Karı/Zararı	-	600.000	900.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	0	200.000	120.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>		200.000	120.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	0	30.000	30.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>		-40.000	60.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>		70.000	-30.000

* Örnek, temel olarak ortak kontrole tabi işletme birleşmesini ele almakta olup uygulama kolaylığı açısından TFRS'de yer alan bütün muhasebe ilkelerini (ertelenmiş vergi etkisi gibi) kapsamamaktadır; ayrıca finansal tablolarda yer alan her bir varlık ve yükümlülük kalemine yer verilmemiş olup bu tutarlar birleştirilerek sunulmuştur.

Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	0	230.000	150.000
Toplam Kapsamlı Gelir	0	830.000	1.050.000

B İşletmesine ilişkin ilgili tarihlerdeki tutarlar aşağıdaki şekildedir:
(Y ana ortaklığının ilgili tarihlerdeki konsolide finansal tablolarına esas olan B İşletmesiyle ilgili tutarları yansıtmaktadır.)

	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Toplam Varlıklar	7.500.000	8.150.000	9.045.000
Toplam Yükümlülükler	3.500.000	3.500.000	3.500.000
Net Varlıklar	4.000.000	4.650.000	5.545.000

Özkaynak Kalemlerine ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Ödenmiş Sermaye	400.000	400.000	400.000
Sermaye Düzeltme Farkları	100.000	100.000	100.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	200.000	200.000	200.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	800.000	925.000	1.000.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	800.000	925.000	1.000.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	600.000	775.000	995.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	400.000	475.000	555.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	200.000	300.000	440.000
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	1.900.000	1.900.000	2.250.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	350.000	600.000
Toplam Özkaynaklar	4.000.000	4.650.000	5.545.000

Kapsamlı Gelire ilişkin Bilgiler			
	1.1.20X4	31.12.20X4	31.12.20X5
Dönem Karı/Zararı	-	350.000	600.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	125.000	75.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	-	125.000	75.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	175.000	220.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	-	75.000	80.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	-	100.000	140.000
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	-	300.000	295.000
Toplam Kapsamlı Gelir	-	650.000	895.000

1.1.20X4 tarihli açılış finansal durum tablosu aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	1.1.20X4			
	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon	A İşletmesi (konsolide)
Toplam Varlıklar	15.120.000	7.500.000	-	22.620.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000	-	6.000.000
Net Varlıklar	12.620.000	4.000.000	-	16.620.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000	6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000	2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			400.000	400.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000	660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.200.000	800.000		1.840.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.200.000</i>	<i>800.000</i>	<i>-160.000</i>	<i>1.840.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	920.000	600.000		1.400.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>120.000</i>	<i>400.000</i>	<i>-80.000</i>	<i>440.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>800.000</i>	<i>200.000</i>	<i>-40.000</i>	<i>960.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	1.900.000	-380.000	3.520.000
Dönem Net Kârı/Zararı	-	-	-	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			800.000	800.000
Toplam Özkaynaklar	12.620.000	4.000.000		16.620.000
Dönem Karı/Zararı	-	-		-
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	-		-
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>-</i>	<i>-</i>		<i>-</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	-	-		-
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>-</i>	<i>-</i>		<i>-</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>-</i>	<i>-</i>		<i>-</i>
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	-	-		-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-		-

31.12.20X4 tarihli konsolide finansal tablolar aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon			A İşletmesi (konsolide)
			Önceki Dönem Eliminasyon	Kontrol Gücü Olmayan Paylara Dağılım	İlave Kontrol Gücü Olmayan Pay Edinimi	
Toplam Varlıklar	15.950.000	8.150.000			-500.000	23.600.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000				6.000.000
Net Varlıklar	13.450.000	4.650.000				17.600.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000			6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000			2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			400.000		-205.000	195.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000			660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.400.000	925.000				2.232.500
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>1.400.000</i>	<i>925.000</i>	<i>-160.000</i>	<i>-25.000</i>	<i>92.500</i>	<i>2.232.500</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	950.000	775.000				1.647.500
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>80.000</i>	<i>475.000</i>	<i>-80.000</i>	<i>-15.000</i>	<i>47.500</i>	<i>507.500</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>870.000</i>	<i>300.000</i>	<i>-40.000</i>	<i>-20.000</i>	<i>30.000</i>	<i>1.140.000</i>
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.000.000	1.900.000	-380.000			3.520.000
Dönem Net Kârı/Zararı	600.000	350.000		-70.000		880.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			800.000	130.000	-465.000	465.000
Toplam Özkaynaklar	13.450.000	4.650.000				17.600.000
Dönem Karı/Zararı	600.000	350.000				950.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	200.000	125.000				325.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	<i>200.000</i>	<i>125.000</i>				<i>325.000</i>
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	30.000	175.000				205.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	<i>-40.000</i>	<i>75.000</i>				<i>35.000</i>
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	<i>70.000</i>	<i>100.000</i>				<i>170.000</i>
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	230.000	300.000	-			530.000

31.12.20X4'te alınan kontrol gücü olmayan payların değeri	
B İşletmesinin net varlıkları	4.650.000
İlave kontrol gücü olmayan pay oranı	10%
Kontrol gücü olmayan pay tutarı	465.000

Diğer kapsamlı gelirin dağılımı			
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	925.000	10%	92.500
Yabancı Para Çevrim Farkları	475.000	10%	47.500
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları	300.000	10%	30.000

"Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi" kalemindeki değişim	
Kontrol Gücü Olmayan Paylardaki Değişim	465.000
Ödenen Bedel	-500.000
Diğer Kapsamlı Gelirdeki Değişim	-170.000
	-205.000

31.12.20X5 tarihli konsolide finansal tablolar aşağıdaki şekilde hazırlanacaktır:

	A İşletmesi	B İşletmesi	Eliminasyon			A İşletmesi (konsolide)
			Önceki Dönem Eliminasyon	Kontrol Gücü Olmayan Paylara Dağılım	Birleşme İşlemleri	
Toplam Varlıklar	17.000.000	9.045.000	-500.000		-4.500.000	21.045.000
Toplam Yükümlülükler	2.500.000	3.500.000				6.000.000
Net Varlıklar	14.500.000	5.545.000				15.045.000
Ödenmiş Sermaye	6.000.000	400.000	-400.000			6.000.000
Sermaye Düzeltme Farkları	2.000.000	100.000	-100.000			2.000.000
Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs veya İşletmeleri İçeren Birleşmelerin Etkisi			195.000		-4.500.000	-4.305.000
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	500.000	200.000	-40.000			660.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	1.520.000	1.000.000				2.420.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	1.520.000	1.000.000	-92.500	-7.500		2.420.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	980.000	995.000				1.875.500
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	140.000	555.000	-47.500	- 8.000		639.500
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	840.000	440.000	-30.000	-14.000		1.236.000
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	2.600.000	2.250.000	-450.000			4.400.000
Dönem Net Kârı/Zararı	900.000	600.000		-60.000		1.440.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			465.000	89.500		554.500
Toplam Özkaynaklar	14.500.000	5.445.000				15.045.000
Dönem Karı/Zararı	900.000	600.000				1.500.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	120.000	75.000				195.000
<i>Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</i>	120.000	75.000				195.000
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler	30.000	220.000				250.000
<i>Yabancı Para Çevrim Farkları</i>	60.000	80.000				140.000
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları</i>	-30.000	140.000				110.000
Toplam Diğer Kapsamlı Gelir	150.000	295.000	-			445.000
Toplam Kapsamlı Gelir	1.050.000	895.000	-			1.945.000