



# Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar

UMS 27-28 UFRS 3

Jale Akkaş

12 Ekim, 2011

Grant Thornton Türkiye

# Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar



- **Konsolide finansal tablolar;** Ana ortaklık ve sahip olunan bağılı ortaklıkların, iştiraklerin ve iş ortaklıkların finansal tablolarını tek bir işletme gibi sunduğu tablolardır.
- Bağılı ortaklık, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeyi ifade eder.

# Konsolidasyondan muaf tutulma şartları



- ❑ Bir ana ortaklık bazı durumlarda konsolide finansal tablo hazırlamayabilir:
- ❑ 1-Ana ortaklığın başka bir ana ortaklığın bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer ortakların ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları;
- ❑ 2-Ana ortaklığın borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması;
- ❑ 3-Ana ortaklığın kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasası ya da diğer düzenleyici kuruluşlar nezdinde başvuru sürecinde olmaması; ve
- ❑ 4-Ana ortaklığın nihai veya ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere UFRS'ye uygun konsolide finansal tablo hazırlaması.

# Kontrol Tanımı



- Kontrol bağlı ortaklığın faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yonetme gucudur.

# Tanımlar- oranlar



- Ana Ortaklık
- Bağlı Ortaklık: ana ortaklık tarafından kontrol edilen /hisse oranı  $<50$  / tam konsolidasyon yöntemi kullanılır
- İştirak: ana ortaklığın önemli etkisi bulunan/ hisse oranı  $\%20 > x < 50$  / özkaynak yöntemi kullanılır.
- İş ortaklığı: müştereken kontrol edilir / özkaynak yöntemi
- Satılmaya hazır varlık:  $x < \%20$  / gerçeğe uygun değer / veya kote değilse maliyet ( eksi değer eksiliş)

# (Tam) Konsolidasyon Yöntemi



- ❑ Ana ortaklık ve bağılı ortaklıkların tüm varlık, yükümlülük ve özkaynakları, gelir ve gider kalemleri satır satır toplanarak birleştirilir.
- ❑ Ana ortaklığın her bir bağılı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağılı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına düşen tutarlar elimine edilir.
- ❑ Ana ortaklığın bağılı ortaklığını satın almasından kaynaklanan şerefiye hesaplanır.
- ❑ Azınlık payı (kontrol gücü olmayan pay) hesaplanır.
- ❑ Grup içi bakiyeler, işlem, gelir ve giderler tamamen elimine edilir.

# Konsolidasyona Örnek



	Ana ortaklık	Bağlı ortaklık	Toplam	Eliminasyon	Konsolide
		80%			
<b>VARLIKLAR</b>					
Hazır Değerler	100	50	150		150
Ticari Alacaklar	300	200	500		500
Stoklar	150	100	250		250
Finansal D.V	400	0	400	-400	
MDV	550	400	950		950
	<b>1.500</b>	<b>750</b>	<b>2.250</b>		<b>1.850</b>
<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>					
Banka Kredileri	200	0	200		200
Ticari Borçlar	150	100	250		250
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>					
Sermaye	750	500	1250	-500	
Geçmiş Yıl Karları	250	100	350	-20	
Dönem Karı	150	50	200	-10	
Azınlık Payı				130	
	<b>100</b>	<b>1500</b>	<b>750</b>		<b>1850</b>
	<b>20</b>				
	<b>10</b>				

# Örnek Eliminasyon İşlemleri



- ❑ Sermaye- Yatırım Eliminasyonu
- ❑ Şerefiye Hesaplaması
- ❑ Kontrol gücü olmayan Payların Hesaplaması
- ❑ Gelir, gider, temettü dahil olarak tüm grup İçi Bakiye ve işlemlerin Eliminasyonu
  - Mal /stok Satışları
  - Stoklar üzerinden kar marjı
  - MDV Satışları
  - MDV üzerindeki kar marjı
  - Hizmet Satışları
  - Grup içi finansman bakiye ve sonuç hesaplarının eliminasyonu



# Oransal Konsolidasyon Yöntemi



- ❑ Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmelerin varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin her birinden payına düşen kısmını kendi finansal tablolarında satır satır benzer kalemler ile birleştirebilir.
- ❑ Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler ana ortaklığın payı nispetinde elimine edilir.

# Özkaynak Yöntemi



- ❑ İştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir.
- ❑ İktisap tarihinden sonra, iştirakin kar/zararından ana ortaklığın payı, ana ortaklığın finansal tablolarında iştirakin değerini arttırır veya eksiltir.
- ❑

# Özkaynak Yöntemi-Örnek



	İştirak		Ana ortaklık	Düzeltilme Kaydı	Ana ortaklık
	25%				
<b>VARLIKLAR</b>					
Hazır Değerler	100		150		150
Ticari Alacaklar	250		300		300
Stoklar	150		275		275
İştirak	0		125	75	200
MDV	500		650		650
	<b>1000</b>		<b>1500</b>		<b>1575</b>
<b>YÜKÜMLÜLÜKLER</b>					
Banka Kredileri	50		200		200
Ticari Borçlar	150		150		150
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>					
Sermaye	500	125	750		750
Geçmiş Yıl Karları	200	50	250	50	300
Dönem Karı	100	25	150	25	175
	<b>1000</b>	<b>200</b>	<b>1500</b>		<b>1575</b>

# İşletme Birleşmeleri



- Bütün işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde satın alma yöntemi uygulanır.
- İktisap eden taraf belirlenmelidir
- İşletme birleşmesi maliyeti belirlenmeli ve
- Birleşme tarihindeki iktisap maliyeti edinilen varlıklar ve üstlenilen yükümlülükler ile koşullu yükümlülüklerle dağıtılmalıdır.

# İşletme Birleşmeleri-Kurallar



## Satın Alma Fiyatının Dağıtılması

- ❑ İşletmenin satın alma tarihiyle gerçeğe uygun değer bilançosunun hazırlanır;
- İktisap edilen Tanımlanabilir Varlıklar tesbit edilir
- Finansal tablolardaki varlıklar Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ile yansıtılmalıdır
- Finansal tablolarda yer almayan diğer tanımlanabilir maddi olmayan varlıklar GUD ile yansıtılmalıdır
- Tanımlanabilir Yükümlülükler belirlenir
- Finansal tablolardaki yükümlülükler GUD ile yansıtılır
- Finansal tablolarda yer almayan koşullu yükümlülükler GUD ile yansıtılır.

# İşletme Birleşmeleri



## □ Şerefiye

- Şirket birleşmesi yoluyla elde edilen varlıklardan finansal tabloda ayrıca gösterilenlerin dışında gelecekte sağlanacak faydaların karşılığıdır.
- Negatif şerefiye doğrudan gelir tablosuna yansıtılır.
- Pozitif şerefiye bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilir, itfa edilemez, ancak her yıl en az bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

# İşletme Birleşmeleri - Örnek



- E SKİ A.Ş 7.000 TL ödeyerek YENİ A.Ş'nin %70 hissesini satın almıştır. Satın aldığı tarihte YENİ A.Ş' nin kayıtlı değerleri aşağıda sunulmuştur;

# Şirket Birleşmeleri - Örnek



YENİ A.Ş BİLANÇO					
Hazır Değerler	1500		Ticari Borçlar	2500	
Ticari Alacaklar	2250		Diğer Borçlar	500	
Stoklar	750		Sermaye	2000	
MDV	2500		Geçmiş Yıl Karı	1500	
			Dönem Karı	500	
		<b>7000</b>			<b>7000</b>



# Bireysel finansal tablolar da gösterim



- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bağı ortaklık, iş ortaklıkları ve iştirakler: Defter değeri- satış maliyeti ile gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile gösterilir.
- Diğer konsolide edilmeyen bağı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirakler: maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ( UMS 39 kriterleri)

# Şirket Birleşmeleri - Örnek



□ Satın alma tarihi itibariyle yapılan GUD çalışması yapılmış ve varlıkların gerçeğe uygun değeri tesbit edilmiştir:

- Stoklar 1000
- MDV 4000
- Müşteri Portföyü 2000
- Marka 1000

□ *Eski A.Ş' nin konsolide finansal tablolarında yansıtılacak olan şerefiye tutarı, iştirak-sermaye eliminasyonu ve azınlık payı hesaplaması nasıl olacak?*

# Şirket Birleşmeleri - Örnek



Gerçeğe Uygun Değer Esasına Göre

## YENİ A.Ş BİLANÇO

Hazır Değerler	1500	Ticari Borçlar	2500
Ticari Alacaklar	2250	Diğer Borçlar	500
Stoklar	1000	Ertelenmiş Vergi Y.	950
MDV	4000	Sermaye	2000
Müşteri Portföyü	2000	Geçmiş Yıl Karı	1500
Marka	1000	Dönem Karı	500
		GUD Farkı	3800
	11.750		11.750

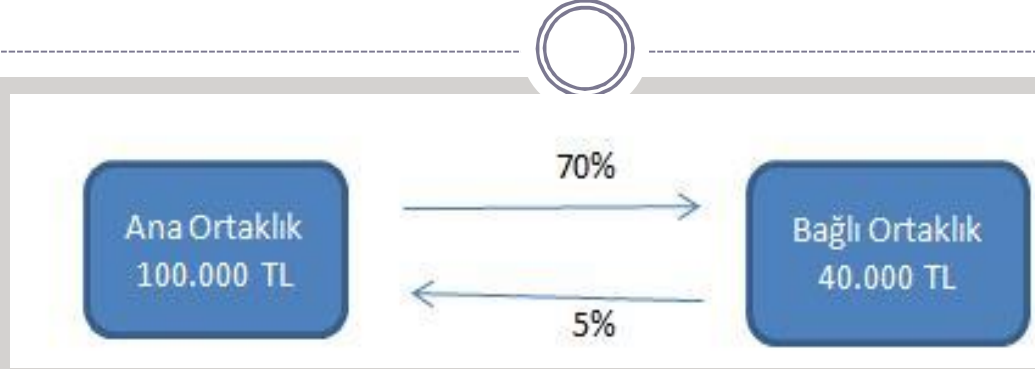
# Şirket Birleşmeleri - Örnek



- Eski A.Ş. – Yeni A.Ş. Arasındaki
  - Sermaye - iştirak eliminasyonu
  - Azınlık payı hesaplaması
  - Şerefiye Hesaplaması

Borç	Sermaye	2000	
Borç	Geçmiş Yıl Karı	1500	
Borç	Net Dönem Karı	500	
Borç	GUD Farkı	3800	
Borç	Şerefiye	1540	
Alacak	Azınlık Payları		2340
Alacak	Finansal Yatırımlar		7000

# Karşılıklı Sermaye – İştirak örnek



- ❑ Ana Ortaklık Bağlı Ortaklığın kurucu ortağıdır.
- ❑ Ana Ortaklığın sermayesi 100.000 TL Bağlı Ortaklığın sermayesi 40.000 TL'dir.
- ❑ Bağlı Ortaklık Ana Ortaklıktaki %5 payını nominal değerden almıştır.

# Karşılıklı Sermaye - İştirak



- Sermaye – iştirak eliminasyonu
  - Bağlı Ortaklıktaki finansal yatırım
  - Ana Ortaklıktaki finansal yatırım

Borç Sermaye 40000

Alacak Finansal yatırımlar 28000

Alacak Azınlık payları 12000

Borç Karşılıklı işt. – Serm. Düzeltm. 5000

Alacak Finansal yatırımlar 5000

# Ödenen Temettüler örnek



2008 yılı mart ayında yapılan genel kurulda;

- ❑ Bağlı Ortaklık 2007 yılı karının tamamını ( 1.000TL) ortaklarına nakit temettü olarak dağıtma kararı almıştır.
- ❑ İştirak 2007 yılı karından 500 TL'yi nakit temettü olarak ortaklarına dağıtma kararı almıştır.
- ❑ İş Ortaklığı 2007 yılı karının tamamını (400 TL) sermayeye ilave kararı almış ve karşılığında ortaklarına bedelsiz hisse senedi vermiştir.



# Ödenen Temettüleri



## **Bağlı Ortaklıktan Alınan Temettü İçin**

- ❑ Ana Ortaklığın Bireysel Finansal Tablolarında Yasal Kayıtlar

Borç                      Banka                      800

Alacak    Fin. Gelirler – Temettü    800

- ❑ Konsolide Finansal tablolar için

Borç      Fin. Gelirler – temettü    800

Alacak    Geçmiş yıllar karları            800



# Ödenen Temettüler



## İştirakten Alınan Temettü İçin

- ❑ Ana Ortaklığın Bireysel Finansal Tablolarında Yasal Kayıtlar

Borç            Banka            150

Alacak    Fin. Gelirler- temettü    150

- ❑ Konsolide Finansal Tablolar İçin

Borç    Fin. Gelirler-temettü    150

Alacak    Özk. Yön. Değ. Yatırımlar    150

# Ödenen Temettüler



## **İş Ortaklığından Alınan Temettü İçin**

- ❑ Ana ortaklığın Bireysel Finansal Tablolarında Yasal Kayıtlar

Borç Finansal yatırımlar 200

Alacak Fin. gelirler-temettü 200

- ❑ Konsolide Finansal Tablolar İçin

Borç Fin. gelirler- temettü 200

Alacak Geçmiş yıllar karları 200