

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI

Yusuf ÖCALMIŞ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UYARINCA KONSOLİDASYON UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Banu TARHAN MENGİ

İSTANBUL, Şubat 2024

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI

Yusuf ÖCALMIŞ
(192506006)

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UYARINCA KONSOLİDASYON UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Banu TARHAN MENGİ

İSTANBUL, Şubat 2024

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM DOKTORA PROGRAMI

Yusuf ÖCALMIŞ

(192506006)

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
UYARINCA KONSOLİDASYON UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 23 Şubat 2024

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Banu Tarhan MENGİ
(Marmara Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU
(Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Hakan TAŞTAN
(Kırklareli Üniversitesi)
Doç. Dr. Hüseyin MERT
(İstanbul Okan Üniversitesi)
Dr. Öğr. Üyesi Hakkı SAĞLAM
(İstanbul Rumeli Üniversitesi)

İSTANBUL, Şubat 2024

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vi
KISALTMALAR	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. KONSOLİDASYONLA İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	3
2.1. KONSOLİDASYON TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR.....	3
2.1.1. Konsolidasyon Tanımı	4
2.1.2. Ana Ortaklık.....	4
2.1.3. Kontrol Gücü.....	5
2.1.4. Bağlı Ortaklık.....	6
2.1.5. Önemli Etki	7
2.1.6. İştirak	7
2.1.7. İş Ortaklığı	9
2.1.8. Müşterek Anlaşmalar	9
2.1.9. Müşterek Faaliyetler.....	11
2.1.10. Kontrol Gücü Olmayan Paylar.....	12
2.1.11. Şerefiye	13
2.1.12. Yatırım İşletmesi.....	13
2.1.13. Grup	14
2.1.14. Ertelenmiş Vergi	15
2.2 KONSOLİDASYON TEORİLERİ.....	16
2.2.1 Ana Ortaklık Teorisi (Parent Theory)	16
2.2.2 Ekonomik Birim Teorisi (Entity Theory).....	20
2.2.2 Mülkiyet Teorisi (Proprietay Theory).....	20
2.3 KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ.....	21

2.3.1	Tam Konsolidasyon	22
2.3.2	Oransal Konsolidasyon	23
2.3.3	Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Yöntemi.....	24
2.3.4	Özkaynak Yöntemi.....	25
2.4.	KONSOLİDE FİNANSAL TABLO KAVRAMI	28
2.4.1.	Birleştirilmiş Finansal Tablolar	31
2.4.2.	Finansal Tabloların Konsolide Edilme Nedenleri	31
2.4.3.	Ulusal ve Uluslararası Mevzuatlar Kapsamında Konsolide Finansal Tablolar	33
2.4.3.1.	SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve KGK Düzenlemeleri.....	34
2.4.3.2.	Uluslararası Düzenlemeler	35
2.5.	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARLA İLİŞKİLİ TMS VE TFRS'LER	36
2.5.1.	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu	37
2.5.2.	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri	39
2.5.3.	TMS 7 Nakit Akış Tablosu	41
2.5.4.	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar	42
2.5.5.	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar.....	44
2.5.6.	TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	46
2.5.7.	TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar	46
2.5.8.	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	49
2.5.9.	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	50
2.6.	BOBİ FRS KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	56
BÖLÜM 3.	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI.....	60
3.1.	KONSOLİDASYON HAZIRLIKLARI	60
3.1.1.	Konsolidasyona Dahil Olacak Şirketlerin Tespiti	60
3.1.2.	Finansal Tabloların Raporlama Tarihlerinin Farklı Olması	62
3.1.3.	Geçerli Para Biriminin Tespit Edilmesi	62
3.1.4.	Yabancı Ülkelerle Olan Mevzuat Farklılıklarının Tespiti.....	64
3.2.	KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ.....	65
3.2.1.	Finansal Tabloların Raporlama Para Birimine Çevrilmesi	65
3.2.2.	İmtiyazlı Hisse Senedi.....	71
3.2.3.	Kontrol Gücü Olmayan Paylar.....	72
3.2.4.	Şerefîye	74
3.2.5.	Eliminasyon İşlemleri	78
3.2.5.1.	Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Yatırımının ve Bağlı Ortaklığın Özkaynak Payının Elimine Edilmesi.....	79
3.2.5.2.	Grup İçi Gelir ve Gider Kayıtlarının Elimine Edilmesi	81

3.2.5.3. Grup İçi Gerçekleşmemiş Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesi.....	81
3.2.5.4. Grup İçi Borç ve Alacak Kayıtlarının Elimine Edilmesi	82
3.2.5.5 Grup İçi Duran Varlık Transferinden Kaynaklanan Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesi	84
3.2.5.6 Grup İçi Zarar ile Yapılan Alım Satımların Elimine Edilmesi	84
3.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR SETİ	85
3.3.1. Konsolide Finansal Durum Tablosu.....	85
3.3.2. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu	86
3.3.3. Konsolide Özkaynaklar Değışim Tablosu.....	86
3.3.4. Konsolide Nakit Akış Tablosu	86
3.3.5. Dipnotlar	87
3.4. BAZI ÜLKELERDE KONSOLİDASYON UYGULAMALARI	88
3.4.1. İngiltere	88
3.4.2. Amerika.....	91
3.4.3. Almanya	92
3.4.3. Fransa	94
3.4.4. Ülkelerin Ortak Sorunları ve Çözüm Önerileri	96
BÖLÜM 4. KONSOLİDASYON UYGULAMA ÖRNEĞİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	97
4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Metodolojisi	97
4.2. Konsolide Edilecek Şirketlerin Genel Bilgileri ve TFRS Uyumu Öncesi Finansal Tablolar	98
4.3. Şirketlerin TFRS Uyumlu Finansal Tablolarının Hazırlanması.....	102
4.3.1. A Lojistik A.Ş. TFRS Uyumlu Finansal Tabloların Hazırlanması	102
4.3.2. B Teknoloji A.Ş. TFRS Uyumlu Finansal Tablolarının Hazırlanması	118
4.4. KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ.....	128
4.4.1. Konsolidasyona Dahil Olacak Şirketlerin Tespiti	128
4.4.2. Finansal Tabloların Raporlama Tarihi	128
4.4.3. Geçerli Para Biriminin Tespiti	128
4.4.4. Konsolide Edilecek Finansal Tabloların Birleştirilmesi	128
4.4.5. Eliminasyon İşlemlerinin Yapılması.....	134
4.4.6. Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması	135
4.4.7. Konsolide Finansal Tablolar Çalışması.....	141
4.5. UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ	148
4.5.1. TFRS Çevrim Sonrası Finansal Tabloların Değerdendirme:	148
4.5.2. Özkaynak Karlılık Analizi	150
4.5.3. TFRS Kapsamında Konsolidasyon Uygulaması İşlemlerin Analizi	150

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER	155
KAYNAKLAR	158
EKLER	166
EK A KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO).....	166
EK B KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU .	168
EK C KONSOLİDE ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU	171
EK D KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU.....	172
EK E DİPNOTLAR	174
ÖZGEÇMİŞ	176



ÖZET

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UYARINCA KONSOLİDASYON UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu çalışmada, dünya genelinde birçok ülkede kullanılan muhasebe standartları seti olan IFRS'in (International Financial Reporting Standards) Türkiye'deki karşılığı olan TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) kapsamında konsolidasyon kavramı, teorileri ve konsolide finansal tablo hazırlama ilkeleri incelenmiş, temel sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu çalışma, TFRS kapsamındaki konsolidasyon uygulamalarındaki sorunları derinlemesine anlamak ve bu sorunlara etkili çözüm önerileri sunmak amacıyla, konsolidasyonun teorik temelleri ve finansal tablo hazırlama ilkelerini detaylı bir şekilde inceleyerek, bu süreçte karşılaşılan zorlukların nedenleri ve bu zorlukları aşmak için önerilen çözümler üzerinde odaklanmaktadır. Çalışma, TFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarının daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine katkıda bulunmayı hedeflemektedir ve bu amaç doğrultusunda örnek uygulama önerileri sunmaktadır.

Çalışmanın sonuçlarına göre, TFRS uyarınca yapılan konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan temel sorunlar arasında karmaşık iş yapılarının analizi, farklı muhasebe politikalarının düzeltilmesi, kontrol gücünün belirlenmesi, azınlık paylarının ve şerefiyenin hesaplanması yer almaktadır. Konsolidasyon sürecindeki bu temel zorlukların anlaşılmasıyla birlikte, işletmelerin bu sorunları aşmak için etkili stratejiler geliştirmelerine yönelik öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Konsolidasyon, TFRS, IFRS, Kontrol Gücü, Şerefiye

Tarih: 15.01.2024

ABSTRACT

CHALLENGES AND SOLUTION PROPOSALS IN CONSOLIDATION APPLICATIONS UNDER THE TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

In this study, the concept of consolidation, theories and principles of preparing consolidated financial statements under TFRS (Turkish Financial Reporting Standards), which is the Turkish equivalent of IFRS (International Financial Reporting Standards), a set of accounting standards used in many countries around the world, have been analysed, basic problems have been identified and solutions have been presented.

This study focuses on the reasons for the difficulties encountered in this process and the solutions proposed to overcome these difficulties by analyzing in detail the theoretical foundations of consolidation and the principles of financial statement preparation to understand in depth the problems in consolidation practice under the TFRS and to provide effective solutions to these problems. The study aims to contribute to a more effective implementation of consolidation practice under the TFRS and provides sample application suggestions for this purpose.

According to the results of the study, the main problems encountered in consolidation applications in accordance with IFRS include analyzing complex business structures, adjusting (correction of) different accounting policies, determining control, calculating minority interests and goodwill. With an understanding of these key challenges in the consolidation process, recommendations have been provided for entities to develop effective strategies to overcome these issues.

Keywords: Consolidation, TFRS, IFRS, Control, Goodwill

Date: 15.01.2024

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları
EC	: Avrupa Komisyonu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1. Kontrolün Değerlendirilmesindeki Unsurlar (Kıymetli Şen, vd., 2015: 172)	5
Şekil 2.2. Müşterek Kontrolün Değerlendirilmesi (TFRS 11, Ek B10.)	10
Şekil 2.3. Müşterek Anlaşmanın Sınıflandırılması (TFRS 11, B21)	11
Şekil 2.4. İşletmede Kontrolün TFRS ve TMS ile Olan İlişkisi (Kaplanoğlu, 2014)	12
Şekil 2.5. Şerefiyenin Hesaplanması (TFRS 3)	13
Şekil 2.6. İşletmede Kontrolün TFRS ve TMS ile Olan İlişkisi (Kaplanoğlu, 2014)	37



TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. ASYA İşletmesinin Dönem Başı ve Dönem Sonu Bilançoları	53
Tablo 2.2. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Düzeltilmiş Dönem Sonu Bilançosu	53
Tablo 2.3. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu	54
Tablo 2.4. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Düzeltilmiş Gelir Tablosu	54
Tablo 2.5. ASYA İşletmesinin Düzeltilmiş Finansal Tablolarına Göre Ortaya Çıkan Enflasyon Kaybı	55
Tablo 2.6. Pay Oranlarına Göre Konsolidasyon Yöntemleri (Kaval, Karapınar, 2007)	57
Tablo 2.7. BOBİ FRS, TFRS ve MSGUT/VUK Çerçevesinden Konsolide Finansal Tablo Uygulamasının Karşılaştırılması (Akdoğan, 2020)	57
Tablo 3.1. Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemlerinin Çevrilmesinde Kullanılacak Kurlar	66
Tablo 3.2. Serra Dış. Tic. A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu.....	67
Tablo 3.3. Serra Dış Tic. A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu.....	68
Tablo 3.4. Serra Dış Tic. A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu (TL-USD).....	71
Tablo 3.5. Kontrol Gücü Olmayan Payların Yöntemlere Göre Sunumu.	73
Tablo 3.6. Ata ve Batı Şirketlerinin 01.01.2023 Tarihindeki Finansal Durum Tabloları	79
Tablo 3.7. Ata ve Batı Şirketlerinin Satın Alma Sonrası 01.01.2023 Konsolide Çalışma Tablosu ve Konsolide Finansal Durum Tablosu	80
Tablo 3.8. Ata ve Batı Şirketlerinin Gelir Gider Eliminasyonu.....	81
Tablo 3.9. Ata ve Batı Şirketlerinin Gerçekleşmemiş Gelir-Gider Eliminasyonu.....	82
Tablo 3.10. Ata ve Batı Şirketlerinin Borç/Alacak Eliminasyonu.....	83
Tablo 3.11. Ata ve Batı Şirketlerinin Duran Varlık Satışına İlişkin Konsolide Çalışma Tablosu	84
Tablo 3.12. Ata ve Batı Şirketleri Arasındaki Satışlardan Kaynaklanan Zararı Eliminasyonu.....	85

Tablo 4.1. Güçlü Lojistik A.Ş. 31.12.2022 MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Açık Mizan.....	98
Tablo 4.2. Teknom Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Açık Mizan	100
Tablo 4.3. Geçmiş Dönem Kayıtlarının 31.12.2022 TFRS Uyum Çalışma Excel Tablosuna Alınması:.....	103
Tablo 4.0.4. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından Güçlü A.Ş.’nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları	112
Tablo 4.5. Gelir Tablosu Hesapları İçin Yapılan Kayıtlar ve TFRS Uyumlu Gelir Tablosu:	116
Tablo 4.6. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından Teknom A.Ş.’nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları	123
Tablo 4.7. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından Teknom A.Ş.’nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları Aşağıdaki Gibidir (devamı).....	125
Tablo 4.8. Teknom Gelir Tablosu Hesapları İçin Yapılan Kayıtlar ve TFRS Uyumlu Gelir Tablosu:	126
Tablo 4.9. Güçlü A.Ş. ve Teknom A.Ş.’nin Finansal Tablolarının Birleştirilmesi..	128
Tablo 4.10. Güçlü A.Ş. ve Teknom A.Ş.’nin Finansal Tablolarının Birleştirilmesi	132
Tablo 4.11. Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması	135
Tablo 4.12. Gelir Tablosu Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması	139
Tablo 4.13. Konsolidasyon Sürecine Sistemik Bakış.....	161

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İşletmeler faaliyetlerine başlarken genellikle; kar elde etmeyi, sürekliliğini sağlamayı, topluma faydalı olarak sosyal sorumluluklarını yerine getirmeyi ve istikrarlı büyümeyi amaç edinirler. Bu amaçlarına ulaşma yolunda rakipleri ile sürekli mücadele etmek ve değişen şartlara uyum sağlama becerisi başarılı olabilmeleri için gereklidir. Rekabette avantaj sağlamak veya mevcut işlerini genişletip büyümek isteyen şirketler yatırım olarak başka şirketlerin pay senetlerini (hisse) satın alabilmektedir. Başka işletmelerin pay senetlerine yatırım yapan yatırımcı şirketler, yatırım yaptığı işletmeyi kontrol altına almayı, işletmenin faaliyetlerinden gelecek olan kardan pay almayı, işletmenin yönetsel ve finansal kararlarında söz sahibi olmayı hedefleyerek kontrol alanını genişletmek isterler.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda (TFRS) yatırımcı işletme bir ana ortaklık olarak, kontrol ettiği şirket veya şirketlerle birlikte grup olarak adlandırılmaktadır. Bu grubun finansal tablolarının güvenilir, doğru ve gerçeğe uygun olarak sunulması, yatırım yapan veya yatırım yapmak isteyen yatırımcılar ve de ilgili olan tüm finansal tablo kullanıcıları için çok önemlidir.

TFRS'de ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarının varlıklarını, kaynaklarını, gelir ve giderlerini, nakit akışlarını tek bir işletme gibi sunan finansal tablolar, konsolide finansal tablolar olarak adlandırılmaktadır. Konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkeleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında belirlenmiştir.

TFRS uyarınca gerçekleştirilen konsolidasyon uygulamalarının uygulayıcılar açısından çeşitli zorluklar içerdiği, konsolide finansal tabloların tam olarak anlaşılamadığı ve konu ile ilgili olarak yeterli yayımlanmış örnek teşkil edecek uygulamanın bulunmadığı gözlemlenmektedir. Ülkemizde hem isteğe bağlı bağımsız denetim uygulamalarının hem de zorunlu bağımsız denetim uygulamalarının her geçen gün arttığını görmekteyiz. Dolayısı ile konsolide finansal tablolarında sayısı bu gelişme ile birlikte gün geçtikçe artmaktadır.

Çalışmada ele alınacak konular üç ana eksen üzerinden gerçekleştirilecektir.

“Konsolidasyon Temel Kavramlar ve Açıklamalar” başlıklı bölümde konsolide finansal tablo düzenleyenlerin ve konsolide finansal tablo kullanıcılarının öncelikle bilmeleri gerektiği genel kavramlar incelenip detaylandırılacaktır. Bölüm içerisinde konsolidasyon teorileri, konsolidasyon yöntemleri, ulusal ve uluslararası mevzuatta konsolide finansal tablo kavramı, konsolidasyon ile ilgili TMS/TFRS’ler ve son olarak Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları’nda (BOBİ FRS) konsolide finansal tablolar uygulamaları incelenerek konu detaylandırılmıştır.

“Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması” başlıklı bölümde konsolidasyon hazırlıkları, konsolidasyon işlemleri ve yüksek enflasyonun etkileri uygulama yönüyle incelenip analiz edilmiştir.

“Konsolidasyon Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı bölümde konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan sorunlar kapsamlı olarak ele alınıp uygulama yönüyle analiz edilecektir. Konsolidasyon uygulama örneklerine yer verilerek konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

BÖLÜM 2. KONSOLİDASYONLA İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Konsolide finansal tablolar ile ilgili standartların ilk çalışmalarına Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından başlanmıştır. Eylül 1987 yılında itibaren konsolide finansal tablo standartları güncellenerek günümüze ulaşmaktadır. 26.09.2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Türkiye’de denetim ve muhasebe standartları çıkartma yetkisine sahiptir. Bu yetkiyi 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’ndan (TMSK) devir almıştır. TMSK’nın faaliyetleri sonlandırılmıştır.

IASB tarafından yayımlanan standartlar KGK tarafından dilimize uygun hale getirilip yayımlanarak yürürlüğe girmektedir. Konsolidasyonla ilgili olarak TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında konsolidasyon kavramının tanımı yapılmış ve konsolide finansal raporlama ilkeleri belirlenmiştir.

Bu bölümde konsolidasyon temel kavramlar ve açıklamalar öncelikli olarak KGK tarafından yayımlanmış olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve TFRS’ler kapsamında değerlendirilerek ele alınacaktır.

2.1. KONSOLİDASYON TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR

Başka şirketlerin pay senetlerine yatırım yaparak bazı hak ve menfaatler edinen yatırımcı şirketlerin oluşturmuş olduğu grup şirketlerinin finansal raporlamaları, ilgili mevzuatların kapsamlarına göre belirlenmiş kurallara göre gerçekleştirilmektedir. Grup şirketlerin konsolide finansal tablolarını standartlara uygun bir şekilde hazırlayabilmek için bağlı ortaklık, kontrol gücü ve ana ortaklık gibi bilinmesi gereken önemli kavramlar

bulunmaktadır. Bu kısımda konsolidasyona ilişkin temel kavramlar ve açıklamalar yer almaktadır.

2.1.1. Konsolidasyon Tanımı

Fransızca kökenli bir kelime olan konsolidasyon, Türk Dil Kurumu'nda (TDK) “yapıları benzer durumda olan nesnelerin birleştirilmesi” olarak tanımlanmaktadır (WEB_1, 2023).

Konsolidasyon, finansal tabloların ancak yatırımcı işletme olan ana ortaklık ile yatırım yapılan ve kontrol gücüne sahip olunan işletme olan bağlı ortaklığın, tek bir şirket gibi değerlendirilip raporlanması varsayımına dayanmaktadır. Yatırım yapılan işletme ayrı hukuki işletme olmasına rağmen, yatırım yapan işletme tarafından kontrol edilmektedir. Bu durumda ekonomik özün, hukuki biçime üstün olması nedeniyle grup şirketlerinin finansal tablolarının konsolide edilmesi gerekliliği doğmaktadır (Demir ve Bahadır, 2009: 32).

Konsolidasyon işlemlerinin amacı konsolide finansal tablolara ulaşmaktır. TFRS kapsamına göre grup şirketlerinin konsolide finansal tablolarını hazırlamak isteyen şirketler, bu hazırlık ve sunum çalışmalarını TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında belirtilmiş olan ilkeler kapsamında gerçekleştirmelidir.

TFRS 10'a göre bağlı ortaklıkları ile birlikte bir ana ortaklığın varlıklarının, borçlarının, gelirlerinin, giderlerinin, özkaynaklarının ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulan bir gruba ait finansal tablolar konsolide finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır (TFRS 10, Ek A).

2.1.2. Ana Ortaklık

Ana ortaklık, TDK'da “birçok ortaklığın pay senetlerini elinde bulundurarak onları denetim altında tutan yatırım ortaklığı, holding” olarak tanımlanmaktadır (WEB_2, 2023).

Bir başka şirketin pay senetlerinin bir kısmına veya tamamına sahip olan gerek sermaye gerekse de yönetim ilişkileri kapsamında bağlı ortaklıkları bulunan şirketler ana ortaklık olarak adlandırılmaktadır. Ana ortaklıklar bir yatırım şirketi olabileceği kendilerine ait faaliyet konuları olan şirketler olabilir (İbiş, 2004: 18).

TFRS 10’a göre bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden işletme ana ortaklık olarak tanımlanmaktadır. Kontrolünün söz konusu olabilmesi için yatırımcı işletmenin bu yatırımdan dolayı yatırım yaptığı işletme ile olan ilişkilerinde değişken getirilere maruz kalması, bu getirilerde hak sahibi olması ve bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkanına sahip olması gerekmektedir (TFRS 10, Ek A).

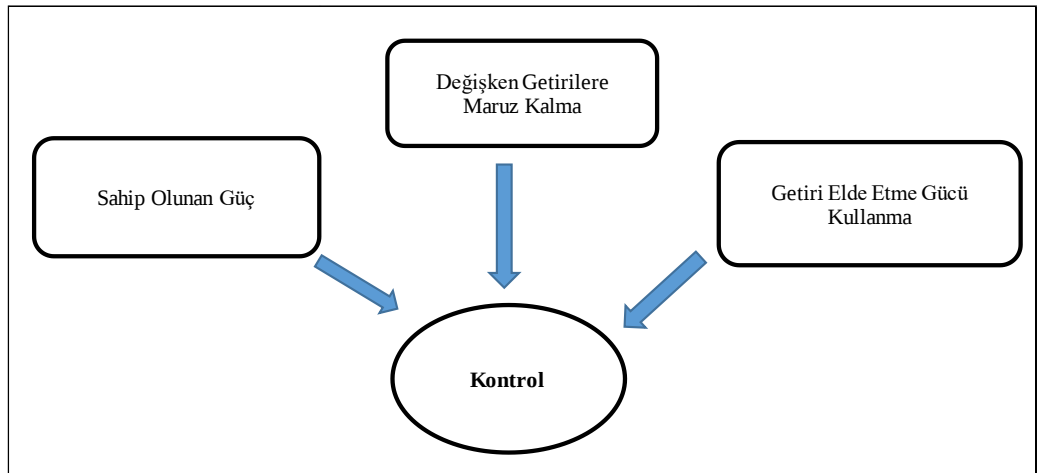
2.1.3. Kontrol Gücü

TFRS 10’a göre “güç” kavramı, yatırımcı şirketin yatırımda bulunduğu şirketin faaliyet getirilerini önemli düzeyde etkileyen ve faaliyetlerini yönetme imkanı veren haklara sahip olduğunda, yatırımda bulunulan şirket üzerinde güce sahip olduğu tespiti yapılmaktadır (TFRS 10, p.10).

Kontrol, bir başka işletme üzerinde nitelikli etki icra etmek, bu işletmenin ticari politikalarına yön verecek gücü elinde tutmak olarak tanımlanabilmektedir. Kontrol eden ve kontrol edilen ilişkisi bu iki işletmeyi ilişkili taraf haline getirmektedir (Eyüpgiller, 2012: 8).

Yatırımcı şirket aşağıdaki üç göstergenin üçünün de var olduğu durumlarda yatırımda bulunduğu şirketi kontrol eder (TFRS 10, p.7):

- i. Yatırımda bulunduğu şirket üzerinde güce sahiptir.
- ii. Yatırımda bulunduğu şirket ile ilişkilerinden dolayı değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır.
- iii. Yatırım yaptığı şirket üzerindeki gücünü kullanarak elde edeceği getirilerin büyüklüğünü etkileyebilme imkanına sahiptir.



Şekil 2.1. Kontrolün Değerlendirilmesindeki Unsurlar (Kıymetli Şen, vd., 2015: 172)

TFRS 10'a göre kontrolün belirlenmesinde yalnızca nicel faktörler (örneğin, hisse oranı) değil, aynı zamanda nitel faktörler de değerlendirilmelidir. Örneğin, bir şirketin yönetim kurulu üç kişiden oluşuyorsa ve başka bir şirket bu yönetim kurulu üyelerinin ikisini atar ve bu iki kişi kararları etkileyebilirse, bu şirket, bu şirketin hisse oranından bağımsız olarak bir bağlı ortaklık olarak tanımlanacaktır.

Konsolide finansal tabloları hazırlama ihtiyacı, ana şirketin bağlı ortaklıklar üzerinde yeterli kontrol elde ettiğinde ortaya çıkar (Erdem, Gürbüz, 2020: 209).

2.1.4. Bağlı Ortaklık

TFRS 10'a göre bağlı ortaklık “başka bir işletme tarafından kontrol edilen bir işletme” olarak tanımlanmaktadır (TFRS 10, Ek A).

Yatırım yapılan işletmenin, finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüyle bu işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak kontrol gücünün varlığını göstermektedir. Kontrol gücünün, doğrudan ya da dolaylı bir şekilde yatırımcı şirketin, yatırım yaptığı şirketin oy gücüne sahip pay senetlerinin %50'si ve daha fazlasına sahip olduğu durumlarda var olduğu düşünülmektedir. Fakat kontrol gücü varlığı TFRS 10'a göre sadece sermaye payı baz alınarak ölçülmemektedir. Pay oranının %50'nin altında olduğu ve bu duruma rağmen niteliksel bazı etkilerden dolayı kontrol gücünün varlığı söz konusu olabilmektedir (Kıymetli Şen vd., 2015: 163).

Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre, bir şirketin doğrudan veya dolaylı olarak sermaye veya oy hakkının %50'den fazlasına sahip olduğu veya en azından yönetimin çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu bağlı ortaklıklar, bu oranla tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 77).

Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) bağlı ortaklık kavramı yerine “hâkim” ve “bağlı şirket” tanımları yapılmaktadır. TTK'nın 195. maddesinde şirketler topluluğu hükümlerine yer verilmiştir. TTK'ya göre:

- a) Bir şirket, diğer bir şirketin direkt veya endirekt olarak;
 - i. Oy kullanım haklarının çoğunluğuna sahipse veya,
 - ii. Şirket ana sözleşmesi kapsamında, yönetim kurulunda karar alabilecek çoğunluğu seçebilecek hakka sahipse veya,
 - iii. Sahip olduğu oy hakları ile birlikte, yapılmış bir sözleşme gereği, tek başına veya diğer paydaşlarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa,

b) Bir şirket, diğer şirketi gerek sözleşme gerekse de başka yollarla kontrol altında tutabiliyorsa,

birinci şirket hakim diğer şirket ise bağlı şirket olarak tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki durumlar dışında, bir şirketin başka bir şirketin çoğunluk hisselerine veya şirketi yönetebilecek kararları alacak bir orana sahip olması durumunda, ilk şirketin egemen olduğu varsayılmaktadır (TTK, md.195).

Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nda, bir yan kuruluş, başka bir şirket, yani ana şirket tarafından kontrol edilen bir varlık olarak tanımlanır. Bu tanım, sıradan ortaklıklar gibi hukuki varlığı olmayan işletmeleri de içerir. BOBİ FRS'de, büyük işletmeler dışındaki işletmeler, konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğuna tabi tutulmamaktadır (BOBİ FRS 22.10).

Bağlı ortaklık tanımı TFRS, MSUGT, BOBİ FRS ve TTK'daki bağlı şirket tanımları, özleri itibari ile benzerlik göstermektedirler.

TFRS 10'a göre, bağlı ortaklıkların mali tablolarının, ana şirketin mali tablolarına konsolide edilerek sunulması gerektiği belirtilmektedir. Ana ortaklığın bir şirketteki kontrol gücü, o şirketin konsolidasyon kapsamına alınıp alınmayacağını belirler (Şavlı, 2014: 122).

2.1.5. Önemli Etki

Türkiye Muhasebe Standardı 28 (TMS 28) İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı önemli etki kavramını, yatırım yapılan şirketin finansal ve faaliyet alanlarındaki politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü olarak tanımlamıştır. Tanım aynı zamanda, bu politikaları yalnız başına veya başka bir taraf ile ortaklaşa kontrol etme yetkisini ifade etmediğini belirtir.

2.1.6. İştirak

İştirak kavramı TDK'da ortaklık, paydaşlık, ortak olma, bir işte yer alma, paydaşlık etme, katılım ve katılma olarak tanımlanmaktadır (WEB_3, 2023).

Başka bir şirketin paylarına yapılan yatırımın iştirak niteliğinde olup olmadığının tespitine yönelik olarak mevzuatlarda o yatırımın amacının ne olduğu, sermayeye katılma oranı ve oy hakkı gibi bir kısım ölçütler esas alınmıştır (Dündar, 2013: 115):

1. Yatırımın amacına göre, sürekli bir şekilde yapılan, yani uzun vadeli olarak elinde tutma amacı güden yatırımlar "katılım yatırımları" olarak tanımlanır. Kısa vadeli spekülasyon durumlarında elde edilen hisseler, boşta bulunan fonların değer artışından faydalanma ve diğer çıkarlardan elde edilen kısa vadeli tasarruflar katılım olarak değerlendirilmez. Bu hisseler, satışa hazır finansal varlıklar olarak tanımlanır.
2. Meşru sermaye katılım oranı ile ilgili mevzuatta belirlenmiş bir asgari oran olmasına rağmen, bu oranın altında olan bir şirketi bir yan kuruluş olarak tanımlamak yeterli kabul edilir, ancak bu şirketin katılım sağlayan şirketin yönetim ve işletme politikaları üzerinde önemli bir etkisi bulunmalıdır.

İştirak kavramını TMS 28 “İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, yatırım yapan şirketin, yatırım yaptığı şirket üzerindeki önemli etkisinin bulunduğu şirket” şeklinde tanımlamıştır.

TMS 28'e göre önemli etki kavramı, yatırım yapan şirketin, yatırım yapılan şirketin işletme ve mali politikalarıyla ilgili kararlara katılma gücü olarak tanımlanmıştır ve bu, yalnız başına veya başka bir taraf ile ortaklaşa bu politikaları kontrol etme gücünü ifade etmemektedir (Kıymetli Şen, 2015: 105).

MSUGT’a göre iştirak kavramı; “*Bir işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır. İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir.*” olarak tanımlanmaktadır (WEB_4, 2023).

Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) göre bir yan kuruluşu tanımlamak için oy hakkının veya yönetimdeki katılım oranının en az %10 olması gerektiğini belirtirken, TMS 28, önemli etkinin esas alınması gerektiğini ve bu etkinin nicel oranının %20 oy hakkı olduğunu ifade eder. Eğer yatırımcı, oy hakkının %20'sinden azına sahipse, önemli etki bulunmadığı açıkça gösterilmedikçe yatırımcının önemli etkisi olmadığı varsayılır. (TMS 28, p.5.).

2.1.7. İş Ortaklığı

İş ortaklığı kavramı TFRS 11’de müşterek kontrole sahip olan tarafların, anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmalar şeklinde belirtilmektedir (TFRS 11, Ek A).

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda (KVK) iş ortaklığı (KVK, m.2.);

- tarafları olan sermaye şirketleri, dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletmeler, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, kendi aralarında veya şahıs ortakları ya da gerçek kişilerle,
- belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler, iş ortaklığı olarak tanımlanmaktadır.”

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda (TBK) iş ortaklığı tanımı yapılmayıp, adi ortaklık sözleşmesi tanımı yapılmıştır.

TBK adi ortaklık sözleşmesini “iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme şeklinde tanımlamaktadır. TBK’ya göre bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, ilgili bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılacağı belirtilmiştir” (TBK m.620).

2.1.8. Müşterek Anlaşmalar

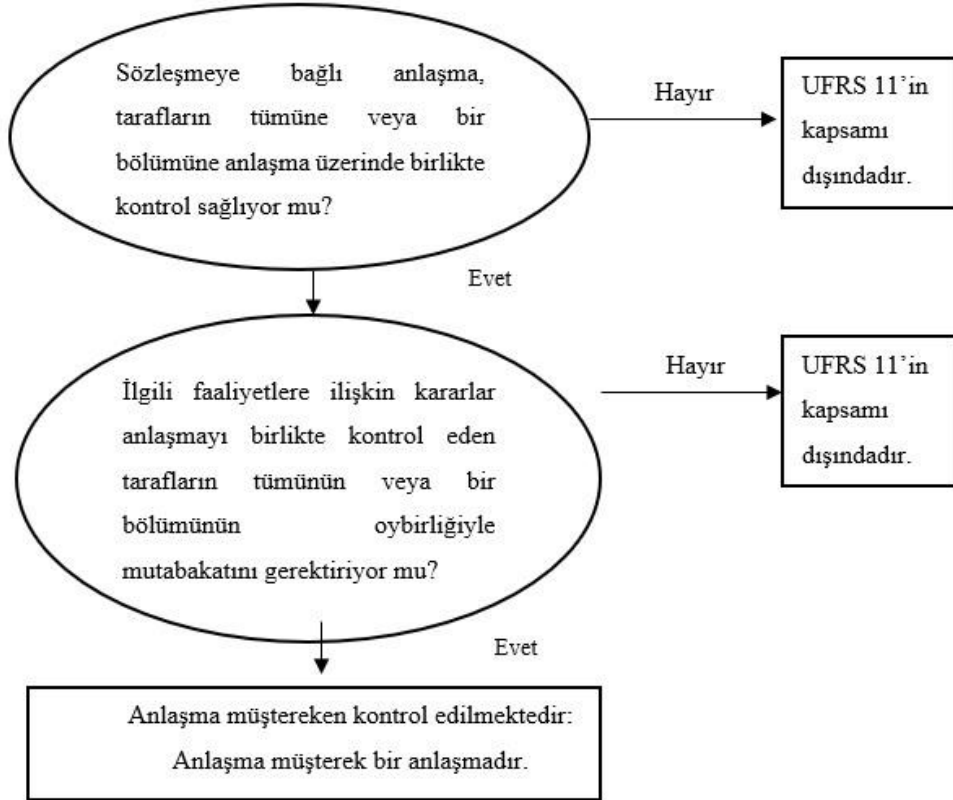
Kelime anlamı olarak “müşterek” TDK’da “el birliği ile yapılan veya hazırlanan, ortaklaşa, birlikte” olarak tanımlanmıştır.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 11 (TFRS 11), ortak düzenlemelerin finansal raporlamasının nasıl gerçekleştirileceğine dair prensipleri düzenleyen bir standarttır.

TFRS 11’de, iki veya daha fazla tarafın ortak kontrolü bulunan ve bir sözleşme temelinde olan bir anlaşmanın bir ortak düzenleme olarak adlandırıldığı ifade edilir. Standartta, bir ortak düzenlemenin bir ortak girişim veya bir ortak işletme olduğu belirtilmektedir (TFRS 11, p.4-6.).

Müşterek kontrol kavramı TFRS 11’de yapılan sözleşmeye dayalı olarak bir anlaşma üzerindeki kontrolün paylaşılması olarak tanımlanmıştır. Müşterek kontrolün, faaliyetlerle alakalı kararların kontrolünü paylaşan tarafların, oy birliği ile mutabakatının sağlanması gerektirdiği durumlarda söz konusu olduğu belirtilmiştir (TFRS 11, p.4-6.).

Müşterek anlaşmalar, işlerin normal akışı kapsamında tarafların anlamadan doğan hak ve yükümlülüklerine bağlı olarak, “müşterek faaliyetler” ya da “iş ortaklıkları” şeklinde sınıflandırılmalıdır (TFRS 11, B14.).



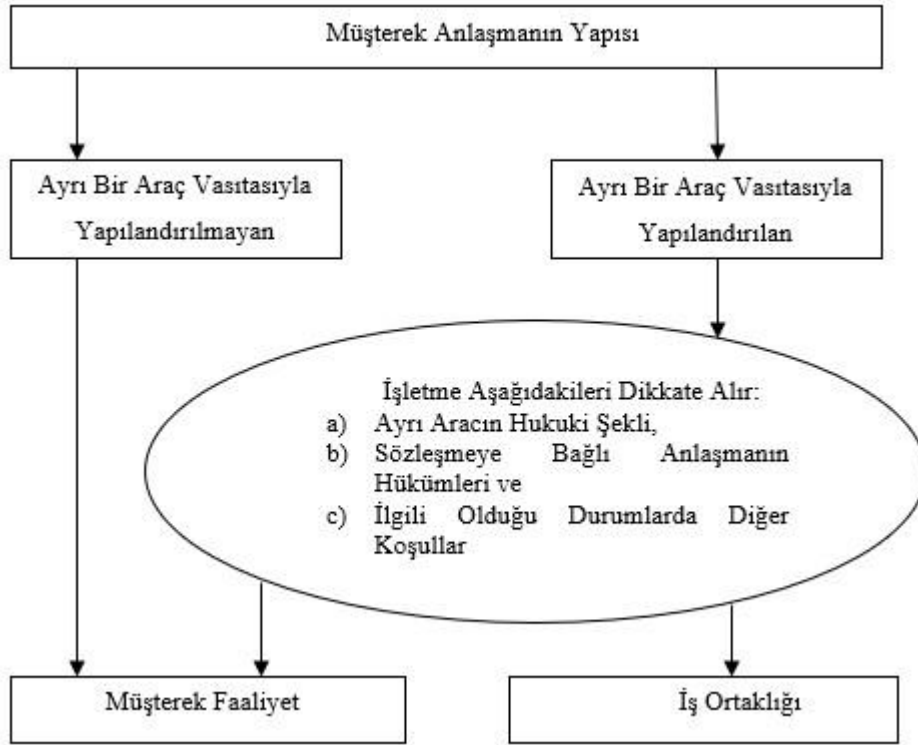
Şekil 2.2. Müşterek Kontrolün Değerlendirilmesi (TFRS 11, Ek B10.)

Müşterek anlaşmalar; iki veya daha fazla sözleşme tarafının mali ve varlık güçlerini bir araya getirme, bu tarafların üretim güçlerini birleştirme, maliyetleri taraflar arasında paylaşma, büyük ölçek ekonomisinin maliyet avantajından yararlanma, çeşitli riskleri paylaşma, gelişen teknolojik fırsatlardan yararlanma ve yeni pazarlara giriş imkanı sağlama amacıyla oluşturulur. Bu anlaşmalar, çeşitli amaçlar ve stratejiler doğrultusunda farklı hukuki ve yapısal biçimlerde oluşturulabilir. (Kıymetli Şen, vd. 2015: 82).

TFRS 11'e göre müşterek anlaşmaların sınıflandırılması için “tarafların anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir”. Değerlendirme yapılırken aşağıda belirtilmiş olan hususlar dikkate alınmalıdır (TFRS 11, B15.):

- Müşterek anlaşmanın yapısı,
- Müşterek anlaşmanın ayrı bir araç vasıtasıyla yapılandırılması durumunda:
 - Hukuki şekil,

- Anlaşma hükümleri,
- Diğer durum ve koşullar.



Şekil 2.3. Müşterek Anlaşmanın Sınıflandırılması (TFRS 11, B21)

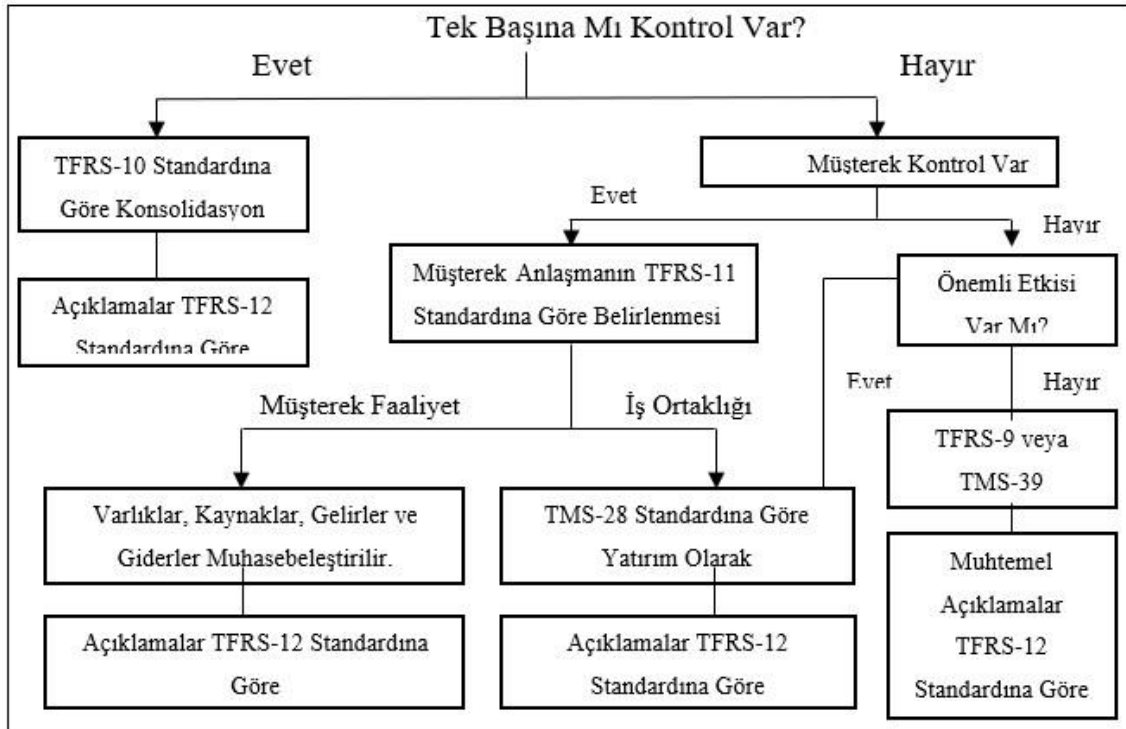
2.1.9. Müşterek Faaliyetler

TFRS 11'de, ortak işletme kavramı, söz konusu anlaşmanın ortak kontrol sahibi taraflarının, sözleşme ile ilgili varlıklar üzerinde haklara ve bu varlıklarla ilgili borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip olduğu ortak anlaşmalar olarak tanımlanmıştır. Bu taraflara ise ortak işletme katılımcıları denmektedir (TFRS 11, p.15.).

Müşterek faaliyet katılımcıları, genellikle ayrı bir şirket kurmadan tarafların varlıklarını ve kaynaklarını kullanarak faaliyetlerini yürütürler. Katılımcılar kendi maddi varlıklarını kullanır ve tüketirler. Faaliyetler sırasında kendilerine ait giderler ve yükümlülükler oluşur. Oluşan yükümlülüklerin finansmanını da sağlarlar. Süreçlerin sonunda ortaya çıkan ürünleri satışı elde edilen gelirler, katılımcılar arasında önceden belirlenmiş ölçütler baz alınarak pay edilir (Örten, vd., 2015: 331).

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payıyla ilgili muhasebeleştirilmesi gerekenler; varlıklarını (müşterekeken elde bulundurulananlar dahil), borçlarını (müşterekeken alınan borçlardaki payı dahil), müşterek faaliyet sonucu elde edilen ürün satışından

kendine düşen hasılatı ve giderlerini (müştereken katılanlar giderlerdeki payı dahil) (TFRS 11, p.20.).



Şekil 2.4. İşletmede Kontrolün TFRS ve TMS ile Olan İlişkisi (Kaplanoğlu, 2014)

2.1.10. Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Ana ortaklık tarafından doğrudan veya dolaylı olarak türetilmeyen bir bağlı şirketteki özkaynak olarak tanımlanan azınlık payları, aynı zamanda azınlık payları olarak adlandırılan, TRFS 3 İşletme Birleşimleri standardında tanımlanmıştır (TFRS 3, Ek A).

Azınlık payları, literatürde aynı zamanda "azınlık hisseleri," "denetim dışı hisseler," veya "azınlık menfaatleri" gibi adlarla anılmaktadır. Konsolide bilanço tablosunda, azınlık payları, özkaynak içinde pay sahiplerinin paylarından ayrı olarak gösterilir (TFRS 10, p.22).

Finansal tablolarda, kar veya zararın her bileşeni ile diğer kapsamlı gelir, ana şirket pay sahiplerine ve azınlık paylarına tahsis edilir. Ayrıca, toplam kapsamlı gelir, ana şirketin pay sahipleri ve azınlık paylarına dağıtılır. Dağıtım, azınlık paylarında ters bir bakiye olması durumunda bile gerçekleştirilir (TFRS 10, p.B94).

2.1.11. Şerefiye

Şerefiye kavramı TFRS 3'te "tek olarak tanımlanamayan ve ayrı şekilde kayıt edilemeyen bir şirket birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda" olarak tanımlanmıştır (TFRS 3, Ek A).

Şerefiye, bir gayri maddi varlık olarak, birleşmelerde elde edilen varlıklardan gelecekte beklenen ekonomik faydalar için edinene ödenen miktarı temsil eder. Bu varlıklar bireysel olarak tanımlanamadığı ve ayrı ayrı muhasebeleştirilemediği durumlarda ortaya çıkar. Devredilen tutarın, elde edilen şirketin net tanımlanabilir varlıklarının adil değeri üzerinde olması durumunda oluşan fazlalık, "şerefiye" olarak adlandırılır (TMS 36, md.81).

$$\begin{aligned} \text{Şerefiye} = & \\ & \text{"+Transfer edilen bedel} \\ & \text{+Kontrol gücü olmayan paylar} \\ & \text{+Daha önce elde tutulan payların gerçeğe uygun değeri} \\ & \text{-Edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değeri"} \end{aligned}$$

Şekil 2.5. Şerefiyenin Hesaplanması (TFRS 3)

Şerefiye değeri, satın alma müzakerelerinin bir sonucu olarak negatif bir değer alabilir. Bu durum, birleşme tarihinde uygun bir kazanç olarak kabul edilirse, kazanç ve kayıplar kaleminde tanımlanır. Şerefiye, ayrı ayrı tanımlanamayan ve diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız nakit akışı oluşturmeyen bir varlık unsurdur. Genellikle şerefiye, birden fazla nakit üreten birimin nakit akışını etkiler (Özerhan ve Sultanoğlu, 2021: 96).

2.1.12. Yatırım İşletmesi

Ana ortaklık yatırım işletmesi olup olmadığı konusunda tespitlerde bulunur. "TFRS 10'a göre bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığı aşağıdaki üç unsurun varlığı ile belirlenir (TFRS 10, p.27);

- i. Bir veya birden fazla yatırımcıdan fon toplayarak, onlara yatırım yönetimi hizmeti sunmak amacıyla faaliyette bulunmak,
- ii. Fon sağlayıcılarına faaliyet amacının topladığı fonlarla yalnızca sermaye kazancı veya yatırım geliri ya da bu ikisini birden elde etmek amacıyla yatırım yapmak olduğunu taahhüt eden,

- iii. Gerçekleştirdiği yatırımların tamamının (veya tamamına yakının) performansını gerçeğe uygun değer esaslı üzerinden ölçen ve değerleyen işletme yatırım işletmesidir.”

Yatırım şirketi, yatırım taşınmazlarını TMS 40 Yatırım Taşınmazları standardında belirtilen adil değer yöntemi kullanarak muhasebeleştirecektir. Ayrıca, TMS 28'de belirtilen öz sermaye yöntemi uygulamasına ilişkin istisnayı seçerek bağlı ortaklıklarına ve ortak girişimlerine olan yatırımlarını kaydedecektir. Finansal varlıklarını da TFRS 9 Finansal Araçlar standardında belirtilen hükümlere göre adil değer üzerinden ölçecektir (TFRS 10, B85L).

Eğer ana şirket kendisi bir yatırım şirketi değilse, tüm şirketleri, bunlar arasında yatırım şirketi olan bağlı ortaklıkları üzerinden kontrol ettiği şirketleri dahil olmak üzere, konsolide eder (TFRS 10, p.33).

Eğer yatırım şirketi olan bir ana şirket, kendisi bir yatırım şirketi olmayan ve temel amaç ve faaliyetleri yatırım şirketine yatırımla ilgili hizmetler sağlamak olan bir bağlı ortaklığa sahipse, bu bağlı ortaklığı TFRS 10 m.19-26'da belirtilen hükümlere göre konsolide eder. Ayrıca, bu durum dışında, yatırım şirketi olan ana şirket, bağlı ortaklıklarını konsolide etmez veya kontrol ettiği şirket için TFRS 3'ü uygulamaz. TFRS 9'da belirtilen adil değer farkını, kar veya zararı yansıtarak ölçer (TFRS 10, 31-32).

2.1.13. Grup

TFRS 10'da grup tanımı, “bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıkları” şeklinde tanımlanmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda ise “şirketler topluluğu” ifadesi kullanılmıştır. TTK madde 195'te “bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, yapılan bir sözleşme ile veya diğer bir yöntemle hakimiyeti altında tutabiliyorsa, ilk şirket hakim, ikinci şirket ise bağlı şirket olarak tanımlanmıştır”. Bu iki şirketten en az birinin merkezinin Türkiye'de bulunması durumunda TTK'da belirtilen şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanmaktadır.

TFRS'de grup şirketlerinin konsolidasyon işlemleri TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardındaki belirtilmiş hükümlere göre gerçekleştirilmektedir (Aktaş, 2013: 152).

2.1.14 Ertelenmiş Vergi

TMS 12 Gelir Vergileri standardı, işletmelerin vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanan kar ile TMS/TFRS'ye uygun olarak hesaplanan kar arasındaki farkın ertelenmiş vergi ile finansal tablolarda yansıtılması gerektiğini belirtir (Özcan, 2016: 145).

Ertelenmiş vergi kavramı, muhasebe prensiplerinden biri olan dönemsellik ilkesinin bir gerekliliği olarak ortaya çıkar. Ertelemeli vergi, finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak rapor edilir. Finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünde rapor edilen ertelenmiş vergi varlıkları, sonraki dönemlerde vergilendirilecek geçici farklardan kaynaklanan kurumlar vergisini temsil eder. Finansal durum tablosunun yükümlülükler bölümündeki ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise geçici farklara dayalı olarak sonraki dönemlerde vergi idaresine ödenmesi gereken vergi tutarını temsil etmektedir.

Eğer ilgili vergi mevzuatı tarafından gelir veya gider olarak tanınmayan işlemler, TMS/TFRS'ye uygun olarak hesaplanan kar ile vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanan kar arasında sürekli bir farka neden oluyorsa, bu işlemler sürekli farklar olarak tanımlanır. Örneğin, sürekli farklara neden olan gelirler arasında; temettü geliri, bağlı ortaklıklardan yapılan bağış ve yardımlar gösterilebilir. Özkaynak üzerinden hesaplanan ve ödenen faizler ile cezalar ve vergi cezaları, sürekli farklara neden olan giderlere örnek olarak verilebilir (Ferhatoğlu ve Köse, 2009: 52).

TMS/TFRS'ye uygun olarak hesaplanan kar ile vergi mevzuatına uygun olarak hesaplanan kar arasındaki geçici farklara "geçici farklar" denir. Bu farklar gelecekteki dönemlerde ortadan kalkacaktır. Geçici farklar, finansal durum tablosundaki bir yükümlülük veya varlığın değeri ile vergi değeri arasındaki farklardır. Geçici farklar, iki şekilde hesaplanır: indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farklar şeklinde.

Vergilendirilebilir geçici farklar, vergi yükümlülüğüne neden olur. İndirilebilir geçici farklar ise vergi varlıklarını oluşturur. Örneğin, vergilendirilebilir geçici farklara örnek olarak; MDV yenileme fonu, geliştirme giderleri ve hisse senedi değer artışları verilebilir. İndirilebilir geçici farklara örnek olarak ise kıdem tazminatı, hisse değerlerindeki azalış ve şüpheli ticari alacaklar verilebilir (Dinç, 2007: 21).

2.2 KONSOLİDASYON TEORİLERİ

TDK teori tanımını “kuram” olarak ifade etmiştir. Kuram kavramını ise sistemli bir şekilde düzenlenmiş birden fazla olayı izah eden ve bir bilime temel teşkil eden kurallar, nazariye olarak tanımlamıştır.

Teori aynı zamanda, doğruluğu tekrarlanan gözlemler ve deneylerle elde edilen bilgi düzeyinde büyük ölçüde kabul edilen, ancak gelecekteki gözlemler ve deneylerle kanıtlanmış olmayan tahminleri içeren hipotezler olarak da tanımlanabilir. Tasarlanmış hipotezler (varsayım), gözlemler ve deneyler aracılığıyla test edilir ve birçok deneme sonrasında onaylanırsa, teoriye ulaşılır. Bilimsel inceleme sürecinde onaylanan her hipotez bir teori haline gelmektedir (Aslan, 2014).

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında, bağlı ortaklığın piyasa ve defter değeri arasında meydana gelen farkın yani şerefiyenin ve azınlık paylarının hesaplanması ile ilgili çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar konsolidasyon teorileri olarak adlandırılmaktadır (Temiz, Güleç, Öztürk, 2019: 228).

Özetle, konsolidasyon teorileri, birleştirmeye dahil edilen şirketlerin şerefiye, azınlık hisseleri, diğer varlıklar ve yükümlülüklerinin nasıl ölçülmesi gerektiği ve azınlık hisselerinin finansal tablolarda nasıl sunulması gerektiği konusunda geliştirilmiştir.

Ana Ortaklık Teorisi, Ekonomik Birim Teorisi ve Mülkiyet Teorisi en yaygın bilinen konsolidasyon teorileridir. TFRS 10’da konsolidasyon teorilerine yer verilmediği gibi herhangi bir açıklama da yapılmamıştır.

2.2.1 Ana Ortaklık Teorisi (Parent Theory)

Ana ortaklık teorisinde, ana ortaklık bağlı ortaklığın varlıklarına doğrudan sahip olmamasına ve bağlı ortaklığın borçlarından dolayı doğrudan bir yükümlülüğü bulunmamasına rağmen ana ortaklık bağlı ortaklığın sahibi gibi değerlendirilir. Bağlı ortaklık üzerinde ana ortaklığın kontrol gücü vardır (Kam, 1989: 391).

Ana ortaklık teorisi, konsolide finansal tabloların ana şirket finansal tablolarının uzantısı olduğunu ve bundan dolayı ana şirket pay sahiplerinin bakış açısını göz önünde bulundurularak hazırlanması gerektiğini varsaymaktadır (Beams vd., 2009: 67).

Bağlı ortaklıktaki azınlık pay sahiplerinin bağlı ortaklık üzerinde herhangi bir kontrol gücü yoktur. Dolayısıyla ana ortaklık, azınlık payları haricinde bağlı ortaklığın varlıkları

ve faaliyetleri üzerinde kontrol sahibidir. Ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki kontrol gücü sahip olduğu paya oranla daha çok dikkate değer bulunmaktadır.

Azınlık payları ana ortaklık teorisinde üçüncü kişilere ait olarak değerlendirildiğinden, ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki haklarından azınlık payları ayrılmaktadır. Satın alma maliyeti bağlı ortaklıktaki payının defter değerinin üzerinde olursa, sadece bağlı ortaklığın varlık ve yükümlülüklerdeki hak gerçeğe uygun değere getirmek için düzeltme işlemi yapılır. Azınlık payları daima defter değeri üzerinden raporlanmaktadır (Stolowy, Lebas, 2006: 158).

Örnek 1-1: Altar İşletmesi yatırım yaptığı Balık İşletmesinin paylarının %100'nü defter değeri olan 150.000.-TL'den satın almıştır. Bu durumda Altar ve Balık işletmelerinin bilanço ve gelir tabloları aşağıdaki düzenlenecektir (Demir, Bahadır, 2009: 55):

Bilançolar		
	Altar İşletmesi	Balık İşletmesi
Varlıklar		
Bağlı Ortaklıklar	150.000	-
Diğer Varlıklar	300.000	200.000
Toplam	450.000	200.000
Kaynaklar		
Borçlar	210.000	50.000
Öz Sermaye	240.000	150.000
Toplam	450.000	200.000

Gelir Tabloları		
	Altar İşletmesi	Balık İşletmesi
Gelir	250.000	80.000
Gider	180.000	45.000
Net Kar	70.000	35.000

Konsolidasyon sürecinde ana ortaklığın bağlı ortaklık yatırımı olan 150.000.-TL elimine edilmektedir. Bu örnekte ana ortaklığın payının %100 olduğuna dikkat edilmelidir.

Konsolide Bilanço					
	Altar İşletmesi	Balık İşletmesi	Eliminasyon	Konsolide Bilanço	
Varlıklar					
Bağlı Ortaklıklar	150.000	-	150.000		-
Diğer Varlıklar	300.000	200.000			500.000
Toplam	450.000	200.000	-		500.000
Kaynaklar					
Borçlar	210.000	50.000	-		260.000
Öz Sermaye	240.000	150.000	150.000		240.000
Toplam	450.000	200.000	-		500.000

Konsolide Gelir Tablosu					
	Altar İşletmesi	Balık İşletmesi	Eliminasyon	Konsolide Gelir Tablosu	
Gelir	250.000	80.000	-		330.000
Gider	180.000	45.000	-		225.000
Net Kar	70.000	35.000	-		105.000

Teoriler arasındaki temel farklılık %100 payına sahip olunmayan bağlı ortaklıkların konsolide edilmesiyle meydana gelmektedir. Payların satın alınmasında elde edilen varlıklar ve borçlar, konsolidasyon tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinden raporlanmaktadır. Satın almadan dolayı varlıklar ve borçlardaki defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark oluşmaktadır. Bu nedenle ana ortaklık teorisinde oluşan farkın sadece ana ortaklığın payına isabet eden kısmı dikkate alınmaktadır.

Örnek 1-2: Dönmez İşletmesi piyasada bir süredir faaliyette bulunan Tuna İşletmesinin %75'ini 470.000.-TL karşılığında satın almıştır. Bu tarihte Tuna

İşletmesinin defter değeri 250.000.-TL’dir. Tuna İşletmesinin aktifinde bulunan arsanın defter değeri 175.000.-TL, gerçeğe uygun değeri ise 225.000.-TL’dir.

Defter değerini aşan maliyetin hesaplanması ve raporlanması aşağıdaki gibidir (Demir, Bahadır, 2009: 57):

	Pay	
Satın alma maliyeti		470.000
(-) Defter Değeri	75%	187.500
Defter Değerini Aşan Kısım		282.500
(-) Arsa ve Arazilerdeki Değer Artışı	75%	37.500
Şerefiye		245.000

Arsanın defter değerinin	75%	131.250
Arsa değerindeki artışın	75%	37.500
Defter değerini aşan maliyet		168.750
Azınlık Payı	25%	43.750
Konsolide Bilanço'da Arsa Değeri		212.500

Konsolidasyon sonrası arsa 212.500.-TL olarak raporlanacaktır. Dönmez İşletmesi %75 paya sahiptir. Ortaklığın net varlıklarının (azınlık payları) %25’inin hesaplanıp konsolide bilançoda yer alması gerekmektedir. Bu noktada ana ortaklık teorisinde esas olan satın alınan ana ortaklığa maliyeti olduğu için azınlık payları hesaplanırken arsadaki değer artışı hesaba alınmamaktadır.

Ana ortaklık teorisi muhasebeleştirme ve raporlama:

- Azınlık payları: Ana ortaklığın bağlı ortaklıklarındaki haklarında ayrılmakta, azınlık payları üçüncü kişilere ait olarak değerlendirilmektedir.
- Net varlıklardaki azınlık payının muhasebeleştirilmesi: Defter değeri üzerinde muhasebeleştirilir.
- Net varlıklardaki azınlık paylarının raporlanması: Konsolidasyonda yükümlülükler arasında yer alır.
- Net kardaki azınlık paylarının muhasebeleştirilmesi: Net kar üzerinden bir hak olarak muhasebeleştirilir.
- Net kardaki azınlık paylarının raporlanması: Konsolide kar zarar tablosunda net kar bölümünde indirim kalemi olarak yer alır.

- Şerefiyenin muhasebeleştirilmesi: Defter değeri dikkate alınarak, satın alma defter değerini aşan kısım, net varlığın gerçeğe uygun değeri ve defter değeri arasındaki fark hesaplanır.
- Şerefiyenin raporlanması: Konsolide bilançonun aktifinde yer alır.

2.2.2 Ekonomik Birim Teorisi (Entity Theory)

Ekonomik birimler, makroekonomik çalışmalarda sıklıkla karşımıza çıkan bir kavram olmaktadır. Ekonomik birim teorisi, genellikle farklı ekonomik etmenleri ve onların birbirleriyle olan etkileşimlerini anlamak için kullanılmaktadır. Öncelikle, ekonomik birim teorisi içerisinde, üç ana ekonomik birim bulunmaktadır: hane halkları, işletmeler ve devlet. Hane halkları, ekonomik faaliyetin temel aktörlerinden biri olarak görülmekte ve tüketim faaliyetlerini yürütmektedir (Denk, 2019: 29). İşletmeler ise üretim süreçlerini organize etmekle yükümlü olup, malların ve hizmetlerin oluşturulmasından sorumlu olmaktadır. Devlet, ekonomik faaliyetleri düzenleyen ve bazen de ekonomik faaliyetlere katılan bir rol oynamaktadır (Haftacı ve Kılınç, 2013: 85).

Ekonomik birimler arasındaki etkileşimler, genellikle mal ve hizmet alışverişleri ve paranın transferi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu etkileşimlerin analizi, ekonomik birim teorisi tarafından sağlanan önemli bir bakış açısıdır. Çeşitli ekonomik birimler arasındaki etkileşimlerin karmaşıklığı, ekonomi politikalarının oluşturulması ve ekonomik faaliyetlerin yönlendirilmesi konusunda kritik bir öneme sahiptir. Konsolidasyon teorileri, ekonomik birimlerin birleşme veya bütünleşme süreçlerini incelerken dikkate alınmaktadır (Aktaş, 2013: 153). Bu süreçler, birleşme veya satın alma yoluyla ya da ekonomik birimler arasında daha geniş çapta iş birliği yoluyla gerçekleşebilir. Konsolidasyon teorileri, bu süreçlerin ekonomik etkilerini ve genellikle bu süreçlerin ekonomik verimlilik üzerindeki etkilerini anlamaya çalışmaktadır (Aslan, 2014: 92).

2.2.2 Mülkiyet Teorisi (Proprietay Theory)

Mülkiyet teorisi, sosyal ve ekonomik etkileşimlerin çerçevesini belirleyen temel unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu teori, bir bireyin veya bir grubun belirli bir varlık üzerinde hak sahibi olmasını ve bu hakkın nasıl elde edildiğini, nasıl korunduğunu ve nasıl devredildiğini incelemektedir. Mülkiyetin doğası ve kapsamı, bir toplumun hukuk ve ekonomi sistemlerini büyük ölçüde belirlemektedir. Mülkiyet teorisinin en yaygın iki yaklaşımı, doğal haklar teorisi ve hukuki pozitivizm olarak

karşımıza çıkmaktadır (Kargın, 2013: 91). Doğal haklar teorisi, bireylerin belirli haklara, mülkiyet hakları da dahil olmak üzere, doğuştan sahip olduklarını ileri sürmektedir. Hukuki pozitivizm ise mülkiyet haklarını, belirli bir hukuki düzenleme çerçevesinde yasal olarak tanınan haklar olarak görme eğilimindedir (Aslan, 2014: 94).

Mülkiyet haklarının tespiti ve korunması, mülkiyet teorisi kapsamında öncelikli konulardan biri olmaktadır. Bu hakların tespiti, genellikle hukuki prosedürler ve düzenlemeler aracılığıyla gerçekleştirilirken, korunması genellikle hukuk sisteminin bir işlevi olarak düşünülmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015).

Aynı zamanda, mülkiyet haklarının korunması ve korunmasının garanti altına alınması, ekonomik faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesi için gereklidir. Mülkiyet teorisi, ayrıca, mülkiyet haklarının devrinin mekanizmalarını da incelemektedir. Bu devir, genellikle satış, hediye, miras veya diğer hukuki işlemler yoluyla gerçekleştirilir. Bu işlemler, genellikle belirli hukuki düzenlemeler ve prosedürler çerçevesinde düzenlenmektedir (Kargın, 2013: 93).

2.3 KONSOLIDASYON YÖNTEMLERİ

Ana ortaklık tarafından hazırlanacak konsolide finansal tabloların raporlanmasında, yatırım çeşitlerinin belirlenmesi ve buna göre uygun konsolidasyon metodunun seçilmesi gerekmektedir. Bu seçimin temel kistası, ana ortaklık tarafından yapılan yatırımın kontrol düzeyi olmaktadır.

Yatırımcı şirketin, bir bağlı ortaklıkta yarısından fazla hisseye veya etkin bir kontrol mekanizmasına sahip olduğu durumlar için tam konsolidasyon yöntemi tercih edilmektedir. Kontrol gücü olan şirketler bağlı ortaklık olarak tanımlanmaktadır ve bu nedenle tam konsolidasyon yöntemine tabi tutulmaktadır.

Yatırım yapılan şirketin hisselerinin %20 ile %50 arasında bir orana sahip olan yatırımcıların, söz konusu şirket üzerinde anlamlı bir etkisi olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda, "Önemli Etki" kavramı ortaya çıkmaktadır ve bu türden şirketler genellikle "iştirak" olarak adlandırılmaktadır.

Önemli etkiye sahip olduğu belirlenen iştiraklerin, konsolide finansal tablolara "Özkaynak yöntemi" ile dahil edilmesi gerekmektedir. Yatırımcı şirketin, yatırım yaptığı şirketteki hisselerinin %20'sinden azına sahip olduğu durumlar için iki farklı yöntem

bulunmaktadır: "Maliyet Yöntemi" ve "Gerçek Değer Yöntemi". Bu yöntemler, söz konusu ortaklıkların konsolide finansal tablolara nasıl dahil edileceğini belirler (Kaya, 2011: 29).

İşletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonunda kullanılan yöntemler (Şen, Üçoğlu, Terzi. 2015: 176):

- Tam konsolidasyon,
- Oransal konsolidasyon (varlık – borç muhasebesi),
- Çıkarların (menfaatlerin) birleştirilmesi,
- Özkaynak yöntemi.

Bu yöntemler arasında, orantılı konsolidasyon yöntemi, 28/10/2011 tarihinde yayımlanan Türk Muhasebe Standardı No. 28'in iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarla ilgili hükümlerini benimsemesinden sonra alternatif seçim hakkından çıkarılmıştır. Bu yeni standarda göre hem bağlı ortaklıklara hem de ortak girişimlere yapılan yatırımların muhasebeleştirilmesinde yalnızca özkaynak yönteminin kullanılması onaylanmıştır. Ancak, bu çalışmada orantılı konsolidasyon yöntemi, literatürde geniş bir şekilde ele alındığı için açıklanmıştır.

2.3.1 Tam Konsolidasyon

Bu yöntemde, bir ana ortaklığın bağlı ortaklıklarının hepsi hesaplama dahil edilerek, tüm varlık ve kaynakların birleştirilmesi sağlanmaktadır. Buradaki amaç grubun finansal tablolarını ve faaliyet performansını tek bir işletme gibi sunulmasının sağlanmasıdır. Bağlı ortaklıklar sahip olunan oran kadar konsolidasyona dahil edildiğinden bu durum bu yöntemi diğerlerinden ayıran önemli özelliklerinden biridir (Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 177).

Bu konsolidasyon tekniğinde, aynı kurumsal grubun farklı birimlerinin finansal tablolarının tamamen bütünleştirilmesi gerekmektedir. Ana şirketin bilançosundaki varlıklar içerisinde bulunan iştirak tutarlarının, bağlı işletmenin sermaye hesabından çıkarılması gerekmektedir. Bu düzeltmenin yapılmasının ardından, her iki işletmenin tüm varlıkları ve kaynakları toplanmalıdır. Bağlı işletmenin karı, ana şirketin iştirak payına düşen oran kadar alınır ve öz sermayeler de birleştirilmektedir (Örten, 1999: 365).

TRFS 10'a göre bağlı ortaklıkların konsolidasyonunda tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır (TFRS 10).

2.3.2 Oransal Konsolidasyon

UMS 31 yürürlükten kalkmadan önce iş ortaklıkları oransal konsolidasyon yöntemine göre veya özkaynak yöntemine göre hazırlanıp sunulmaktaydı. Yürürlükten kalktıktan sonra TMS 28 kapsamında özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir. TFRS 11'e göre müşterek faaliyetlerde oransal konsolidasyon uygulaması söz konusudur. Bu yöntemde yatırım yapan şirket, sahip olduğu oran üzerinden varlık, kaynak, gelir ve giderleri konsolidasyona dahil eder. Bu sayede taraflar sağlamış oldukları hakları kadar varlık ve kaynakları kendi konsolide finansal tablolarında sunarlar (Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 177).

Oransal konsolidasyon metodu, işletme ortaklıklarının finansal tablolarındaki aktiflerin, borçların, gelirlerin ve giderlerin, sahip olunan ortaklık hakları yüzdesi kadarının konsolidasyon işlemlerine tabi tutulduğu bir süreci ifade etmektedir (Şengel, 2004: 108).

Bu metodda kilit öneme sahip olan nokta, ortaklık payının oranıdır. Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmenin finansal tablo hesaplarını konsolidasyon sürecine dahil ederken dikkate alınması gereken başlıca faktör, sahip olduğu ortaklık oranıdır. Bu yüzden, bu süreçte azınlık hisseleri üzerinde durulmamaktadır (Güvemli, 1993: 47).

Oransal konsolidasyon metodunun uygulama aşamaları ise aşağıdaki gibidir (Kaya, 2011: 108):

- Konsolide finansal durum tablosu oluşturulurken, ana işletmenin finansal durum tablosunda bulunan iş ortaklığına dair yatırım miktarı ve iş ortaklığının finansal durum tablosunda ana işletmenin öz kaynakları arındırılır.
- İş ortaklığının varlık, borç, gelir ve gider kalemlerinden ana işletmenin hak sahibi olduğu paylar, sonuç olarak konsolide finansal tablolara dahil edilir.
- Grup içi işlemlerden doğan işlemler, gerçekleşmemiş kazançlar ve herhangi bir değer düşüklüğü kaynaklı zararlar, ana işletmenin hak sahibi olduğu oran kadar konsolide finansal tablolardan çıkarılır.

2.3.3 Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Yöntemi

TFRS 11’de müşterek faaliyet, “anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşma ile ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları anlaşma” olarak tanımlanmaktadır (TFRS 11, p.15).

Müşterek faaliyetteki payına ilişkin olarak müşterek faaliyet katılımcısı aşağıdakileri muhasebeleştirir TFRS 11, p.20):

- Varlıklarını ve müştereken elde bulundurulanan varlıklardaki payını,
- Borçlarını ve müştereken katlanılan borçlardaki payını,
- Müşterek faaliyetten doğan çıktıya ilişkin payının satışından doğan hasılatını,
- Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hasılatın kendine düşen payı,
- Giderlerini ve müştereken katlanılan giderlerdeki payını.

Hakların birleştirilmesinde, birleşmeye konu olan şirketin varlıkları, yükümlülükleri ve işletme sonuçları birleştirme işlemine defter değeri üzerinden, herhangi bir ayarlama yapılmadan dahil edilir. Bu şekilde, birleşmiş işletmeler birleşmeden sonra ortak sahip olmalarına rağmen, önceki gibi aynı şirket olarak devam ediyormuş gibi muhasebeleştirilir (Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 178).

IFRS/TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve IAS/TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (2011 Sürümü) standartlarının yayınlanmasının ardından, orantılı konsolidasyon yöntemi IFRS uygulamalarında kullanılmaz hale geldi. (Maşuk Fidan, 2019: 88).

Örnek 2-1: Alsancak ve Yurt işletmeleri %50 - %50 pay ile bir işin müşterek anlaşma çerçevesinde yapılması için Girişim işletmesini kurmuşlardır. Alsancak ve Yurt işletmeleri Kale işletmesinin varlıkları üzerinde hakları ve borçları üzerinde yükümlülükleri vardır.

Müşterek anlaşmaya göre, Alsancak işletmesinin tüm binalara hak sahibi olduğu ve bu binaların tutarı kadar banka borcundan sorumlu olduğu kararlaştırılmıştır. Kale işletmesinin diğer varlıkları ve yükümlülükleri ile ilgili olarak Alsancak ve Yurt

işletmelerinin hakları ve yükümlülükleri eşittir (Maşuk Fidan, 2019, s.88'den uyarlanmıştır).

Kale Ortaklığının Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Yöntemi ile Düzenlediği Konsolide Finansal Tablosu

Finansal Durum Tablosu Kalemi	Alsancak İşletmesi	Kale Ortaklığı'dan Payına Düşen
I. DÖNEN VARLIKLAR	333.000,00	166.500,00
Kasa	3.000,00	1.500,00
Bankalar	40.000,00	20.000,00
Ticari Alacaklar	240.000,00	120.000,00
Stoklar	50.000,00	25.000,00
II. MADDİ DURAN VARLIKLAR	280.000,00	240.000,00
Demirbaşlar	120.000,00	60.000,00
Binalar	200.000,00	(1) 200.000,00
Birikmiş Amortismanlar (-)	- 40.000,00	- 20.000,00
AKTİF TOPLAMI	613.000,00	406.500,00
I. KISA VAD. YABANCI KAYNAKLAR	520.000,00	360.000,00
Banka Kredileri	400.000,00	(2) 300.000,00
Ticari Borçlar	120.000,00	60.000,00
II. ÖZKAYNAKLAR	115.000,00	57.500,00
Sermaye	100.000,00	50.000,00
Geçmiş Yıllar Karları	15.000,00	7.500,00
PASİF TOPLAMI	635.000,00	417.500,00

(1) Binalar üzerinde sadece Alsancak İşletmesinin hakkı vardır.

(2) Bina tutarına tekabül eden banka borçları sadece Alsancak İşletmesinin yükümlülüğündedir.

2.3.4 Özkaynak Yöntemi

Türkiye Muhasebe Standardı 28'e ("TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar") göre, bir iştirak ya da iş ortaklığına yapılan bir yatırımın muhasebeleştirilmesi, yatırımın gerçekleştirildiği tarihten itibaren öz kaynak yöntemi ile yapılır. İştiraklerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, elde etme maliyeti esas alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. İlk muhasebeleştirmeden sonraki değerlemeler ise, elde etme bedelinin iştirak net varlıklarında, yatırımcının payına düşen miktarı gösterir şekilde artış veya azalışları ile finansal tablolara aktarılır. İştirakten kazanılan temettüler, yatırımın defter değerinde bir azalışa yol açmaktadır.

Yatırıma konu olan işletmenin (iştirak) diğer kapsamlı gelir tablosunda, örneğin döviz çevrim farkları veya sabit varlıkların yeniden değerlendirme gibi değişiklikler meydana geldiğinde, yatırımcının pay oranında bir düzeltme yapılması gerekmektedir (TMS 28, Madde 10). Bu düzeltmeler, yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelir tablosunda kaydedilmektedir.

Yabancı para birimi çevrim farkı, hâkim ortaklığın sahip olduğu bir işletmenin fonksiyonel para birimi ile hâkim ortaklığın para biriminin farklı olması durumunda ortaya çıkar. Bu durumda, işletme, hâkim ortaklık ile aynı raporlama para birimine çevrilir. Böyle bir durumda ortaya çıkan değişiklikler, iştirake yatırım yapmış olan işletmenin diğer kapsamlı gelir tablosunda “özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan kaynaklanan yabancı para birimi çevrim farkları” kalemi altında gösterilmektedir (TMS 28, Md.10).

Yatırım yapan işletme, yatırım yapılan işletmeyi (iştiraki) muhasebeleştirirken, en son yayınlanmış mali tabloları göz önünde bulundurmalıdır. Ayrıca, hâkim ortaklığın raporlama tarihine uygun olacak şekilde işlemler yapılmalıdır.

"TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar" standardı uyarınca, "iştirak" terimi "önemli etki" kavramıyla eşanlamlıdır. Bu bağlamda, önemli etki, yatırım yapan bir işletmenin, yatırıma konu olan işletmenin finansal ve operasyonel politikalarına katılım yeteneğini simgeler. Yatırımcı işletme bu yeteneği, tek başına ya da başka bir işletme ile birlikte müşterek kontrol edebilmektedir.

Bir işletmenin, başka bir kuruluş üzerinde önemli etkiye sahip olduğu kabul edilir ki bu kuruluş, başka bir kuruluşun oy haklarının doğrudan veya dolaylı olarak yirmi yüzde veya daha fazlasına sahiptir, aksi kanıtlanmadıkça. Ancak, bir kuruluşun, doğrudan veya dolaylı olarak başka bir kuruluşun oy haklarının yirmi yüzde veya daha azına sahip olması durumunda, bu kuruluşun o kuruluş üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı varsayılır, ancak önemli etki açıkça kanıtlandığında durum değişebilir (TMS 28, Md.5).

Yatırımcı işletmenin, yatırıma konu işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığının belirlenmesi sürecinde, yatırımcı işletmenin bu etkisini uygulama yeteneği göz önünde bulundurulur. Önemli etkinin varlığı sorgulanırken, yatırımcı işletmenin ve diğer ilgili tarafların potansiyel oy haklarına dikkat edilmektedir. Bir yatırımcı işletmenin, yatırıma konu işletme veya işletmeler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilmesi için, aşağıdaki unsurlardan en az birinin varlığına bakılır (TMS 28, Md.6):

- Yatırıma konu işletmenin yönetim kurulu veya eşdeğer bir icra kurulunda temsil edilme hakkı,
- İlgili işletmenin finansal ve operasyonel politikalarına müdahale yeteneği (temettü ödeme veya diğer kar payı dağıtımlarına karar verme yeteneği vb.),
- Yatırımcı işletme ile yatırıma konu işletme arasında önemli operasyonların gerçekleştirilmesi,
- İki şirket arasında yönetici personel değişimi,
- Operasyonları gerçekleştirmek için teknik bilgi ve know-how aktarımı,
- Veto hakkının bulunması,
- Önemli kararların alınmasında kilit rol oynayacak yeteneğe sahip olma, bu kararlar dağıtılacak olan kar ve temettü politikaları ile ilgili olabilir.

Önemli etki değerlendirmesinde belirleyici faktörleri gösteren maddeler (*) ile işaretlenmiştir. Bu unsurlar, yatırımcı işletmenin yatırıma konu işletme üzerinde kontrol sağlama yeteneği olmasa bile, etkin katılım sağlamak için gereklidir. Her bir madde veya birden fazla maddeye yönelik sorgulama ve genel şartları değerlendirme süreci, amaca yöneliktir. Yatırımcı işletmenin yatırıma konu işletmeye yönetim hizmetleri sunuyor olması, bu işletme üzerinde önemli etkinin var olduğunu tek başına kanıtlamaz.

Benzer şekilde, yatırımcı ile yatırılan arasında önemli işlemlerin gerçekleşmesi, yatırımcının yatırılan üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu otomatik olarak kanıtlamaz. Ancak, yatırımcının yatırılanın yönetim kurulunda önemli bir çoğunluğa sahip olması genellikle önemli etkinin varlığına işaret etmektedir.

Bir işletme, yatırılan üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde, genellikle bu işletmenin işletme ve finansal politikalara ilişkin kararlara katılma hakkını kaybetmesi durumunda gerçekleşir. Önemli etkinin kaybedilmesi, mutlak veya göreceli bir sahiplik düzeyinde bir değişiklikle olabilir veya hiçbir değişiklik olmadan da gerçekleşebilir. Örneğin, bir düzenleyici otoritenin kontrolü veya bir vekilin atanması, önemli etkinin kaybedilmesine örnek olabilir. Bir sözleşme anlaşmasının sona ermesi de önemli etkinin varlığını sona erdirebilir (TMS 28, madde 9).

2.4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLO KAVRAMI

Finansal tablolar, işletmelerin finansal pozisyonlarını ve operasyonel sonuçlarını sunmak için hazırlanmaktadır. Bu özelliğe ek olarak, konsolide finansal tablolar da işletmelerin finansal sonuçlarını sunma amacı gütmektedir; ancak bu tablolarda birden fazla işletmenin finansal bilgileri bir araya getirilerek sunulmaktadır (Güvemli, 1993: 45).

Konsolide finansal tablolar, grup şirketlerinde her bir işletmenin finansal tablolarının birleştirilerek tek bir işletme finansal tablosu gibi sunulduğu bir yapıyı ifade etmektedir. TFRS 10, konsolide finansal tabloları "Ana şirket ve bağlı ortaklıklarının varlık, borç, öz sermaye, gelir, gider ve nakit akışlarının tek bir işletme gibi sunulduğu grup finansal tabloları" olarak tanımlamaktadır (Güvemli, 1993: 46). Başka bir açıdan bakıldığında, konsolide finansal tablolar, tek bir grup oluşturan ve ayrı tüzel kişiliklere sahip olan işletmelerin varlık, borç, öz sermaye, gelir ve giderlerinin birleştirilerek oluşturulduğu finansal tabloları temsil etmektedir (Akdoğan, Tenker, 2007: 452).

Ana şirketin finansal tabloları, bağlı ortaklık ile birleştirilerek yeni bir finansal tablo oluşturmaktadır. Bu oluşan finansal tablo, bağlı ortaklığın ve ana şirketin finansal tablosunu içerir ve bu nedenle konsolide finansal tablo olarak adlandırılmaktadır (Akdoğan, 2001: 15).

Bu tanımlamalar doğrultusunda konsolide finansal tablolarla ilgili şu sonuçlara varılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010: 392):

- Konsolide finansal tablolar, bir işletme grubunun finansal tablolarının birleştirilmesi ile oluşturulur,
- Grup içindeki her bir işletmenin varlık, borç, öz sermaye, gelir, gider ve nakit akışları birleştirilerek tek bir tabloda toplanır,
- Bu tablo, tek bir işletmeye ait bir finansal tablo görünümü vermektedir,
- Konsolide finansal tablo, tüm grup işletmelerinin finansal durumunu ve operasyonel sonuçlarını yansıtmaktadır.

UMS 1, Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na göre, finansal tabloların öncelikli amacı, kullanıcıların ekonomik karar verme süreçlerini desteklemek adına işletmenin finansal konumunu, operasyonel sonuçlarını, finansal konumundaki değişimleri ve nakit

akışlarını sunabilecek finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin notların oluşturulmasıdır (Akdoğan, Tenker, 2007: 453).

Eğer bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ediyorsa, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, bu durumda oluşturulacak konsolide finansal tabloların hazırlık ve sunum ilkelerini belirlemektedir. TFRS 10, bu hedefe ulaşmak için aşağıdaki unsurları tanımlar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010: 392):

a. Bir veya daha fazla işletmeyi (bağlı ortaklıklar) kontrol eden bir işletme (ana ortaklık), konsolide finansal tablolar oluşturmalıdır;

- Kontrol ilkesi belirlenir ve konsolidasyonun temelini oluşturur;
- İşletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediği, dolayısıyla konsolidasyon gerekip gerekmediği kontrol ilkesi uygulanarak belirlenir;
- Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanacak muhasebe hükümleri düzenlenir.

Ancak bu TFRS, işletme birleşmelerine ilişkin muhasebeleştirme hükümlerini ve bunların konsolidasyon üzerindeki etkilerini (işletme birleşmesi sırasında oluşan şerefiye dahil) düzenlemez (TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'na bakınız).

Ana ortaklık olan bir işletmenin konsolide finansal tablolar sunması gerekmektedir. Ancak bu standart, aşağıdaki durumlar dışında kalan tüm işletmelere uygulanır:

b. Tamamı aşağıdaki koşulları karşılayan bir ana ortaklık, konsolide finansal tablo sunmak zorunda değildir:

- Ana şirket, başka bir varlık tarafından tamamen veya kısmen sahip olunan bir bağlı ortaklıktır ve oy hakkına sahip olmayan diğer ortaklar, ana şirketin konsolide finansal tablo sunmayacağı konusunda bilgilendirilmiş ve itiraz etmemişlerdir,
- Ana şirketin borç enstrümanları veya öz sermaye tabanlı finansal araçları halka açık bir pazarda işlem görmemektedir (yerel ve bölgesel pazarlar, yerel veya yabancı bir sermaye piyasası veya tezgah üstü piyasalar dahil),
- Ana şirket, finansal tablolarını bir sermaye piyasası otoritesine veya diğer düzenleyici bir kuruluşa sunarak halka açık bir pazarda bir finansal aracın satışı için başvuruda bulunmamış veya başvuruda bulunmaktadır, ve

- Ana şirketin en son veya herhangi bir ara düzey ana şirketi, kamuya açık olarak mevcut olan ve TFRS'ye uygun olan konsolide finansal tablolar sunmaktadır. Bu TFRS, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'nın uygulandığı işten ayrılma sonrası fayda planlarına veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planlarına uygulanmaz (TFRS 10, 2011).
- Ana şirket, konsolide finansal tablolarını hazırlarken benzer durumlar ve olaylar için tutarlı muhasebe politikalarını kullanır. Yatırılanın konsolidasyonu, kontrol edilen tarihinden başlayarak kontrolün kaybedildiği tarihe kadar gerçekleştirilir.

Finansal tablolar oluşturma'nın temel amacı, işletmeye kaynak sağlayan mevcut ve potansiyel yatırımcıları, kredi verenleri ve kredi kuruluşlarını desteklemek için gerekli bilgiyi sağlamaktır. Bu bilgi, işletmenin kendisi, ortakları ve üçüncü taraflar gibi finansal tabloların çeşitli kullanıcılarının (potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler, kredi kuruluşları, kredi derecelendirme kuruluşları, vergi otoriteleri vb.) karar verme süreçlerine yardımcı olmaktadır (Kaya, 2011: 10).

Finansal tabloların hazırlanması ve sunumunun nitelikleri Kavramsal Çerçeve'de belirtilmiştir. Ekonomik karar vericilere fayda sağlamak adına, finansal tablolar bu çerçevedeki niteliklere uygun olarak düzenlenmektedir. Finansal tabloların içeriği ve biçimi, kullanıcıların ihtiyaç duyacağı bilgileri sağlayacak şekilde belirlenmektedir. Konsolide finansal tabloların oluşturulması süreci, işletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumlarının, ana şirket ve bağlı şirketlerin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği durumlarda önem taşımaktadır (Atikeler, 1989: 75). American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından belirtildiği üzere, bu tablolar; bir grup şirketi, bir veya daha fazla şube veya bölüm olarak işlem görmesi durumunda, ana şirketin ortakları ve kredi veren kurumlar için değerli bilgiler sağlamaktadır. AICPA ayrıca, iki veya daha fazla şirketin önemli hissesine sahip bir grup varsa veya bu şirketlerin işlemleri ve varlıkları bir grubun yönetimi altında bulunuyorsa, konsolide finansal tabloların hazırlanmasının faydalı olacağını belirtmiştir. Konsolide finansal tablolar, mümkün olduğunca bir grubun işlemlerini, varlıklarını ve yükümlülüklerini bütün olarak sunmaktadır (Akdoğan, Tenker, 2007: 454).

TFRS 3 İş Birleşimleri Standardı'na göre, her iş birliğinde birleşen işletmelerden biri edinen şirket olarak tanımlanır. Edinen şirketin belirlenmesi (kontrolü elde eden varlık) TFRS 10 hükümleri kullanılarak gerçekleştirilir. TFRS 3'e göre, edinen şirket kontrolün

elde edildiği tarihi birleşme tarihi olarak kabul eder. Bu genellikle edinenin karşılığı transfer ettiği, elde ettiği varlıkları devraldığı ve edilen işletmenin yükümlülüklerini üstlendiği tarih olarak bilinir (kapanış tarihi). Ancak, kontrolün elde edildiği tarih, kapanış tarihinden önce veya sonra olabilir. Edinen, birleşme tarihini belirlerken tüm gerçekleri ve durumları dikkate almaktadır (TFRS 3, 2005).

2.4.1. Birleştirilmiş Finansal Tablolar

Birleştirilmiş finansal tablolar, bir grup şirketin mali durumunu ve performansını, bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirebilmek amacıyla hazırlanmaktadır. Bu tablolar, aynı çatı altında faaliyet gösteren farklı işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını, tek bir işletme veya ekonomik birlikmiş gibi sunmaktadır. Bu, işletmeler arası finansal ilişkilerin ve işlemlerin daha net anlaşılabilmesine imkân sağlamaktadır. Birleştirilmiş finansal tabloların hazırlanmasında, tüm grup şirketlerinin finansal tabloları baz alınmaktadır. Bu işlem, genellikle bir ana şirket veya holding tarafından yürütülmektedir. Birleştirilmiş finansal tabloların temel unsuru, işletmeler arası ilişkilerin ve işlemlerin birleştirilmiş bir şekilde sunulabilmesidir (Gökdeniz, 2005: 20). Bu sayede, grup şirketlerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları hakkında daha kapsamlı ve doğru bilgi elde edilebilmektedir.

Birleştirilmiş finansal tabloların bir başka önemli yönü ise, konsolidasyon sürecinin işletmeler arasındaki mali bağlantıları ve etkileşimleri gözler önüne sermesidir (Mısıroğlu, 2006: 25). Bu durum, özellikle bir grup şirketinin genel mali durumu ve risk profiline değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Birleştirilmiş finansal tablolar, bu tür bir değerlendirmenin yapılabilmesi için gerekli olan ayrıntılı ve doğru bilgileri sağlamaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 393).

2.4.2. Finansal Tabloların Konsolide Edilme Nedenleri

Konsolide finansal tablolar, bir ekonomik birliğin mali yapısını ve faaliyet sonuçlarını bütünleşik bir şekilde göstermekte olan finansal raporlamaları ifade etmektedir. Bu tablolar, tek bir ekonomik birlikmiş gibi grup içerisindeki farklı işletmelerin mali bilgilerini birleştirerek sunmaktadır. Bu süreç, grup içerisindeki işletmeler arasındaki finansal etkileşimleri ve bağlantıları açığa çıkarmakta ve bu sayede daha net ve doğru bir değerlendirme yapılabilmesine olanak sağlamaktadır.

Konsolide finansal tabloların oluşturulmasında, ilgili grup içerisindeki tüm işletmelerin finansal bilgileri dikkate alınmaktadır. Bu tablolar genellikle bir ana şirket ya da holding tarafından hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Konsolide finansal tablolar, grup içerisindeki işletmeler arasındaki mali ilişkilerin bir bütün halinde sunulabilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu durum, grup içerisindeki işletmelerin mali durumlarının ve performanslarının daha geniş bir çerçevede değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır (Tanyeri ve Çürük, 2015: 522).

Konsolide finansal tabloların bir diğer önemli özelliği ise konsolidasyon sürecinin, grup içerisindeki işletmeler arasındaki mali bağlantıları ve etkileşimleri göz önüne sermesidir. Bu durum, bir grup şirketinin genel mali durumunun ve risk profilinin değerlendirilmesi için önemli bir araç oluşturmaktadır. Konsolide finansal tablolar, bu tür bir analizin yapılabilmesi için gerekli olan ayrıntılı ve doğru bilgileri sunmaktadır (Terzi, 2013: 281).

Küresel rekabetin ve küreselleşmenin getirdiği zorluklar ve olanaklar çerçevesinde, konsolide finansal tabloların önemi ve rolü giderek artmaktadır. Konsolide finansal tablolar, genişleyen üretim sahaları ve uluslararası yatırımların etkisiyle, şirketlerin finansal durumunu ve performansını doğru bir şekilde yansıtabilmek amacıyla hazırlanmaktadır (Tanyeri, Çürük, 2015: 46). Konsolide finansal tablolar, bir ana şirket ve ona bağlı işletmelerin mali verilerini bütünleşik bir şekilde sunarak, daha geniş bir ekonomik birlik oluşturmakta ve bu grubun genel finansal durumunu ve performansını değerlendirebilmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla, küresel ölçekte faaliyet gösteren ve farklı ülkelerde yatırımlar yapan şirketlerin, mali performanslarını ve risk profilini değerlendirebilmek için bu tür konsolide finansal tablolara ihtiyaç duydukları görülmektedir.

Konsolide finansal tabloların hazırlanması süreci, genellikle ana şirket tarafından yürütülmekte ve bu süreçte, ana şirketin ve bağlı işletmelerin mali bilgileri birleştirilmektedir (Genç, 2005: 103). Bu tablolar, genel mali durumu ve performansı yansıtan doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sağlamak olup, bu bilgiler ışığında etkili ve bilinçli kararlar alınabilmesine yardımcı olmaktadır. Bunun yanı sıra, konsolide finansal tablolar, işletmelerin genel mali durumunu ve performansını göstermenin yanı sıra, işletmelerin farklı ülkelerdeki yatırımlarının performansını da ölçmekte ve analiz etmekte önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla, bu tablolar, küresel ölçekte faaliyet

gösteren işletmelerin uluslararası yatırım stratejilerini ve genel mali stratejilerini belirleme ve değerlendirme sürecinde kritik bir öneme sahip olmaktadır.

2.4.3. Ulusal ve Uluslararası Mevzuatlar Kapsamında Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tabloların hazırlanması hem ulusal hem de uluslararası düzeyde belirli standartlar ve düzenlemelere tabi olmaktadır. Bu standartlar ve düzenlemeler, finansal tabloların bütünlüğünü, doğruluğunu ve karşılaştırılabilirliğini sağlama amacı taşımaktadır. Hem ulusal hem de uluslararası mevzuatlar çerçevesinde konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin genel bir karşılaştırmalı değerlendirme yapıldığında, bu standartlar ve düzenlemelerin önemini daha iyi kavranabilmektedir.

Ulusal mevzuat çerçevesinde, Türkiye'de konsolide finansal tabloların hazırlanması Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) çerçevesinde düzenlenmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) belirlediği esaslara göre konsolide finansal tabloların hazırlanması zorunlu kılınmıştır. Bu kapsamda, konsolidasyon işlemi esnasında çeşitli düzeltmeler ve eliminasyonlar yapılmakta, bu sayede ana şirket ve bağlı ortaklıkların bir bütün olarak finansal durumu ve performansı daha doğru bir şekilde ortaya konmaktadır. IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanması gerektiğini ve hazırlanan bu finansal tabloların nasıl sunulacağına dair finansal raporlama ilkelerini belirlemektedir (IFRS 10, p.1).

Uluslararası mevzuat çerçevesinde ise konsolide finansal tabloların hazırlanması genellikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IFRS) ile düzenlenmektedir. Bu standartlar, konsolide finansal tabloların hazırlanmasına dair genel çerçeveyi belirlemekte ve uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliği sağlama amacı gütmektedir. IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ve IFRS 3 İşletme Birleşmeleri standartları, konsolidasyon sürecinde uygulanacak temel kuralları ve yöntemleri belirlemektedir.

Bu çerçevede, konsolide finansal tabloların hazırlanması süreci hem ulusal hem de uluslararası düzeyde belirli standartlar ve düzenlemelere tabi olmakta ve bu standartlar ve düzenlemeler, finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamakta olup, finansal bilgi kullanıcılarının doğru ve etkili

kararlar alabilmesine yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla hem ulusal hem de uluslararası mevzuatlar çerçevesinde konsolide finansal tabloların hazırlanması, finansal bilgi sunumunun standartlaşması ve şeffaflığı açısından kritik bir öneme sahip olmaktadır.

2.4.3.1. SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve KGK Düzenlemeleri

Konsolide finansal tablolar, çok yönlü bir bilgi sağlama yeteneğine sahip olup, çeşitli denetleyici kurumların düzenlemelerine tabidir. “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Hazine Müsteşarlığı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” gibi kurumlar, Türkiye’de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu konusunda çeşitli düzenlemelere sahiptirler. Her bir kurum, kendi alanındaki faaliyetleri ve yükümlülükleri doğrultusunda belirli bir yönlendirme ve denetim sağlamaktadır.

SPK, sermaye piyasasının güven, açıklık ve istikrarını sağlama görevini üstlenmiştir. Bu çerçevede, SPK tarafından belirlenen ve düzenlenen standartlar, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması için zorunludur. Bu standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türk Muhasebe Standartlarına dayanmaktadır. SPK, 2005 yılında yaptığı bir değişiklikle, borsada hisse senedi işlem gören şirketlerin konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünü getirmiştir.

BDDK’nın düzenlemeleri ise bankacılık sektörünü ilgilendirmektedir. BDDK, finansal istikrarı sağlamak, hak ve menfaatleri korumak ve bankacılık sektörünün etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla, bankaların finansal tablolarını denetler ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasını ve sunulmasını düzenler. Konsolide finansal tablolar, BDDK tarafından, bankaların ve diğer finansal kurumların mali durumlarının daha geniş bir perspektiften değerlendirilmesini sağlamaktadır.

Hazine Müsteşarlığı, özellikle kamu borç yönetimi ve risk yönetimi konularında denetim ve düzenleme yapar. Konsolide finansal tablolar, Hazine Müsteşarlığı’nın denetimi altındaki kamu kurumları ve diğer finansal kuruluşlar tarafından hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bu tablolar, genel olarak kamu sektörünün genel mali durumu, borç durumu ve risk profili hakkında bilgi sağlamaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)”, Türkiye’de muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasını denetleyen ve düzenleyen bir

kurumdur. KGK'nın düzenlemeleri ve denetimleri, konsolide finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır. Bu, finansal bilgi kullanıcılarına, işletmelerin finansal durumları ve performansları hakkında daha doğru ve güvenilir bilgi sağlar (Mortaş, Denk, 2020: 8).

Her bir kurumun düzenlemeleri ve denetimleri, konsolide finansal tabloların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlama ve genel olarak finansal piyasaların etkin ve istikrarlı çalışmasını sağlama hedeflerine hizmet etmektedir. Bu nedenle, konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunulması süreci, her bir kurumun düzenlemeleri ve denetimleri doğrultusunda şekillenmektedir.

2.4.3.2. Uluslararası Düzenlemeler

Konsolide finansal tablolar, bir ana şirketin ve bağlı ortaklıklarının ekonomik faaliyetlerini tek bir ekonomik birim olarak gösterir; bu da yatırımcılara, kreditoörlere ve diğler paydaşlara daha geniş, daha bütünleşik bir finansal görünüm sağlar. Bu tabloları hazırlamak ve sunmak için kullanılan kurallar ve standartlar genellikle ulusal ve uluslararası düzenleme kurumları tarafından belirlenir. Bu bağlamda, uluslararası düzenlemeler genellikle Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS/IFRS) olarak ifade edilir ve bunlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından belirlenmektedir (IASB, 2020).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), muhasebe uygulamalarını standartlaştırmak ve dünya genelinde karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UFRS) yayınlamaktadır. UFRS 10 "Konsolide Finansal Tablolar", konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin genel ilkeleri belirlemektedir. Bu standart, bir ana şirketin kontrol ettiğı tüm varlıklar, borçlar ve faaliyetlerin, bağlı kuruluşlarının varlıkları, borçları ve faaliyetleri ile birlikte tek bir ekonomik birim olarak sunulmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, bu standart, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında temel bir çerçeve sunmaktadır.

IASB'nin konsolide finansal tablolarla ilgili diğler standartları arasında UFRS 3 "İşletme Birleşmeleri" ve IAS 27 "Ayrı Finansal Tablolar" da yer almaktadır. UFRS 3, bir işletme birleşmesi durumunda ortaya çıkan varlık ve yükümlölüklerin nasıl muhasebeleştirileceğini ve raporlanacağını belirlerken, IAS 27 (TMS 27 Bireysel

Finansal Tablolar), ana şirketin ayrı finansal tablolarını ve bağlı kuruluşlarının muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir (IASB, 2020).

Esasen, IFRS'ler (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kural tabanlı değil, ile tabanlı bir yaklaşım üzerine hazırlanır ve bu ilke tabanlı yaklaşımda muhasebe standartları daha az sayıda kural içermektedir (Kaytmaz Balsarı, Dalkılıç, 2007: 115)

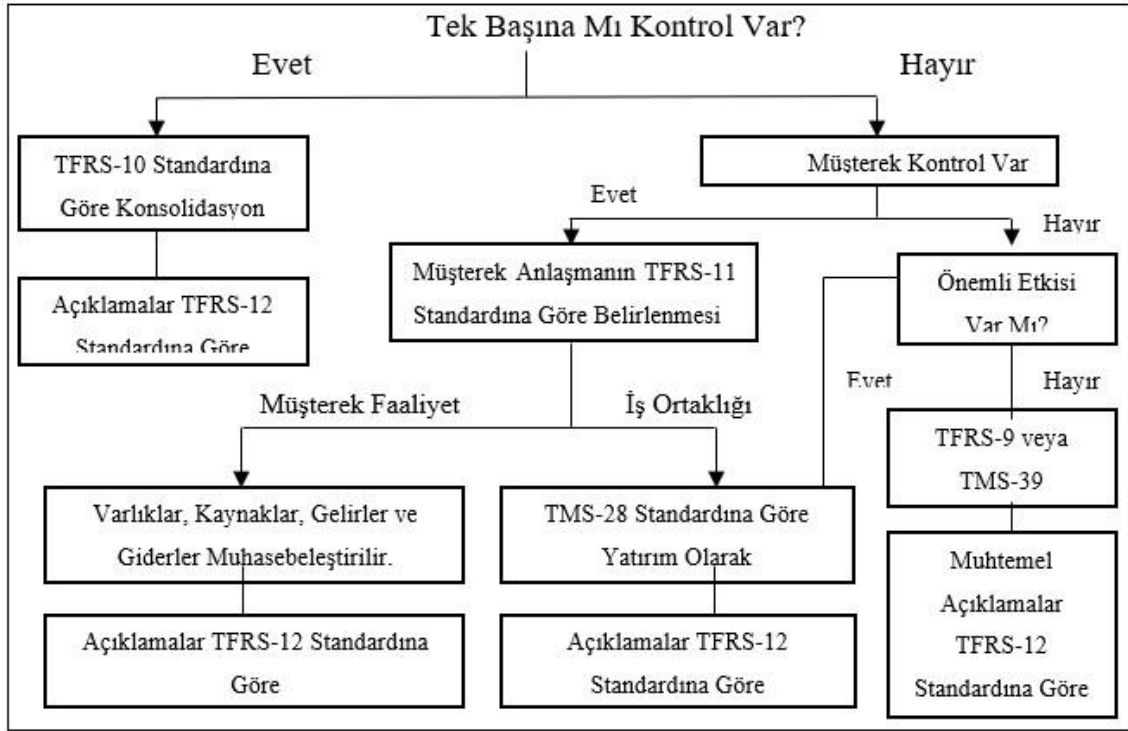
UFRS'nin genel kabulü, konsolide finansal tabloların dünya genelinde karşılaştırılabilirliğini artırmakta ve bu da yatırımcılara, kreditorlere ve diğer paydaşlara daha doğru ve güvenilir finansal bilgi sağlamaktadır. Ancak, uluslararası standartların uygulanmasında ülkeden ülkeye farklılıklar olduğunu unutmamak önemlidir. Her ne kadar UFRS'nin dünya genelinde benimsenmesi hedeflense de bazı ülkeler kendi özgün muhasebe standartlarını kullanmayı tercih edebilmektedirler.

2.5. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARLA İLİŞKİLİ TMS VE TFRS'LER

Konsolidasyon süreci esnasında uygulanması gereken muhasebe işlemlerine ilişkin talimatlar, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde belirlenen esaslarda bulunmaktadır. İlgili esaslar, çeşitli konsolidasyon yöntemlerine dayanmaktadır ve seçilen yöntem, işletmenin belirli bir varlık veya kaynağına atfettiği değerle doğrudan ilişkilidir.

30.12.2014 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan ve 29221 sayılı Resmi Gazetede duyurulan kararda, bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon ve iştirakler ile iş ortaklıklarının özkaynak yöntemi ile konsolide edilmesinin gerektiği ifade edilmektedir. Bu kararla birlikte, konsolidasyon sürecinin TMS/TFRS'ler doğrultusunda gerçekleştirilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır.

Kontrol kavramı, işletmenin hangi muhasebe standartlarını seçeceği konusunda belirleyici bir rol oynamaktadır. Kontrol ilişkisine dayalı olarak uygulanabilecek muhasebe standartları şu şekildedir:



Şekil 2.6. İşletmede Kontrolün TFRS ve TMS ile Olan İlişkisi (Kaplıanoğlu, 2014)

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardı'nın kaldırılması ile birlikte, iş ortaklıkları için oransal konsolidasyon yönteminin uygulanabilirliği ortadan kalkmış ve bu durum, bu tür varlıkların muhasebeleştirilmesinde özkaynak yönteminin kullanılmasını zorunlu kılmıştır (Kaplıanoğlu, 2014: 131). TMS/TFRS'ler tarafından belirlenen ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında takip edilmesi gereken kurallar aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.

2.5.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1) esas itibarıyla; işletmelerin geçmiş finansal bilgileri ile mevcut finansal durumları, performansları ve nakit akışları hakkında geniş bir bilgi tabanı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu, kullanıcılara ekonomik kararlar alabilme olanağı sağlamaktadır. Bilgiler, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile uyumlu bir biçimde sunulmaktadır (Şavlı, 2016).

Finansal tablolar, bir işletmenin mali durumunu ve mali performansını temsil etmektedir. Bu tablolar ayrıca, işletme yönetiminin ve diğer ilgili tarafların, yönetimlerine teslim edilen kaynakları nasıl kullandığını göstermektedir (Brealey, Myers ve Marcus, 2001).

TMS 1 standardı, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı uyarınca finansal durumlarını konsolide eden işletmeler ve TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardı uyarınca finansal durumlarını sunan işletmeler de dahil olmak üzere tüm işletmeler için geçerlidir.

Yukarıdaki amaçları gerçekleştirmek üzere, işletmeler aşağıdaki bilgileri sunmaktadır:

- Varlıkları,
- Yükümlülükleri,
- Özkaynakları,
- Gelir ve Giderleri,
- Kâr ve Zararları,
- Ortakların katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışları.

Tam bir finansal tablo seti, aşağıdaki bölümleri içermektedir (Şavlı, 2016: 27):

- Bilanço (Finansal Durum Tablosu),
- Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu,
- Özkaynak Değişim Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Açıklamalar (Dipnotlar),
- Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu (Dönem Başı Bilanço).

Yukarıda belirtilen tam finansal tablo setine Yönetim Kurulu Faaliyet Raporu ve Bağımsız Denetim Raporu dahil edilmemektedir. Tam set finansal tablolar, genel amaçlı finansal raporlamaları ifade etmektedir.

Finansal tabloların hazırlanışında uygulanması gereken standartlar, muhasebe işlemlerinin temel niteliklerini ve bu niteliklerin dikkate alınmasının önemini belirtmektedir. Bu ögeler şu şekilde düzenlenmiştir:

Süreklilik İlkesi: Yönetim, finansal tabloları hazırlarken, işletme faaliyetlerinin sürekli bir şekilde devam edeceği varsayımı altında hareket etmektedir. Süreklilik ilkesine göre

finansal tabloların düzenlenmesi, işletmenin faaliyetlerini durdurma ya da tasfiye olasılığının gerçekçi bir alternatif olmadığı durumlarda gerçekleşmektedir. Yönetim, işletmenin süreklilik durumunu tehdit edebilecek önemli risklerin farkındaysa, bu riskleri açık bir şekilde belirtme yükümlülüğüne sahiptir.

Tahakkuk Esası: Yönetim, tam set finansal tabloları oluştururken, Nakit Akış Tablosu dışında kalan finansal tabloları tahakkuk prensibine göre hazırlamaktadır. Tahakkuk esası, gelirlerin ve giderlerin tahsil ya da ödeme zamanında değil, oluştuğu zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğini öngörmektedir.

Tutarlılık İlkesi: Finansal tablolar, her dönem için aynı şekilde düzenlenmelidir. İşletme, aşağıda belirtilen durumlar dışında muhasebe politikalarını tutarlı bir şekilde uygulamaya devam etmelidir (Brealey, Myers ve Marcus, 2001: 36):

- İşletmenin faaliyetlerinde önemli bir değişiklik yaşanmışsa veya finansal tabloların tekrar gözden geçirilmesinin ardından, TMS 8 Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması prensiplerine göre farklı bir sunum veya sınıflandırma net bir şekilde belirlenmişse,
- TFRS maddelerinden herhangi birinde bir değişiklik olmuşsa.

Gruplandırma ve Önemlilik: Finansal tablolarda, benzer özelliklere sahip kalemler, önemlilik düzeyi göz önünde bulundurularak ayrı ayrı belirtilir. Özellikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemler, önemsiz olmadıkları sürece ayrı ayrı gösterilir. Gruplandırma, finansal tablolarda belirtilen kalemlerin özellikleri ve işlevleri doğrultusunda toplanması sonucunu doğurmaktadır (Şavlı, 2016: 31).

Netleştirme (Mahsup): Varlıklar ve borçlar, gelirler ve giderler; belirli bir muhasebe standardı ya da yorum gerektirmedikçe, finansal tablolarda ayrı ayrı belirtilmeli ve mahsup edilmemelidir.

2.5.2. TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

"TFRS 3 İşletme Birleşmeleri", Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde oluşturulmuş ve işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlanması konularını düzenleyen bir standarttır. Bu standart, işletmelerin birleşme işlemlerinin mali sonuçlarını tam ve doğru bir şekilde ifade etmeyi hedeflemektedir.

TFRS 3, işletme birleşmelerinin genellikle devralma yöntemi ile muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu yöntem, devralınan işletmenin tanınabilir varlıklarını, borçlarını ve varsa koşullu borçlarını, devralma tarihindeki gerçeğe uygun değerlerine göre muhasebeleştirmeyi içermektedir. Bu süreçte, devralanın kontrolünü elde ettiği tarih, devralma tarihi olarak kabul edilmektedir.

TFRS 3, devralma bedelinin ve devralınan işletmenin gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasını ve birleşme işleminden kaynaklanan iyi niyetin muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. İyi niyet, genellikle devralma bedeli ile devralınan işletmenin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Ancak, iyi niyetin negatif olduğu durumlarda, bu durumun hemen kâr veya zarara yansıtılması gerekmektedir. Ayrıca, TFRS 3, işletme birleşmelerinin finansal tablolarda nasıl sunulacağını ve açıklanacağını belirlemektedir. Standart, birleşme işlemlerinden kaynaklanan bilgilerin, işletmenin finansal performansını ve finansal durumunu doğru bir şekilde yansıtması gerektiğini vurgulamaktadır (Şengel, 2004: 112).

Bu standart çalışmanın hedefi, raporlama yapan kuruluşun işletme birleşmeleri ve bu birleşmelerin sonuçları hakkında uygun, karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi sunabilmesini sağlamaktır. Bu hedefi başarmak adına, standart aşağıdaki konuları detaylandırmaktadır (Şengel, 2004: 115):

- Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, borç ve kontrol dışı paylarının (azınlık hisselerinin) nasıl muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği;
- İşletme birleşmelerinden kaynaklanan şerefiye veya pazarlık sonucu oluşan kazanımların nasıl muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği;
- İşletme birleşmelerinin doğası ve etkilerini değerlendirebilmek için kullanıcıların hangi bilgilere ihtiyaç duyacağını ve nasıl belirleneceği.

İşletme, birleşmeyi muhasebeleştirmek için satın alma yöntemini tercih etmektedir. Bu bağlamda, belirli bilgilerin bilinmesi gerekmektedir. Bu bilgiler aşağıdaki gibidir (Şengel, 2004: 115):

- Edinen işletmenin tanımlanması;
- Birleşme tarihinin belirlenmesi;

- Edinilen tanımlanabilir varlıkların, alınan tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) finansal tablolarda nasıl ifade edilip ölçüleceği;
- Şerefiye veya pazarlıkla elde edilen kazanımların nasıl muhasebeleştirileceği ve ölçüleceği.

Edinen belirlendiyse, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı'nın hükümleri uygulanır. Bu bağlamda, elde edilen işletme, kontrolünü başka bir işletme tarafından sağlanan bir işletme olarak tanımlanmaktadır (Kaya, 2011: 95).

2.5.3. TMS 7 Nakit Akış Tablosu

Bir şirketin nakit akışları, o işletmenin nakit ve nakit benzeri elde etme yeteneğini ve bu nakit akışlarının kullanım ihtiyaçlarını değerlendirmesi açısından önemli ve faydalıdır (TMS 7, p.1).

Ekonomik kararların etkinliği açısından, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlık üretme yeteneğini, bu nakit ve nakit benzeri varlıkları üretme zamanlamasını ve kesinliğini değerlendirmek gereklidir. Bu standartın görevi, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarındaki tarihsel değişikliklere dair bilgi sağlamak amacıyla bir dönem boyunca işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının tablo üzerindeki sınıflandırmasını düzenlemektir (TMS 7, p.2).

Diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığında, nakit akış tablosu, işletmenin finansal yapısını, net varlık değişikliklerini, nakit akışlarının miktarını ve zamanlamasını değerlendirmek, aynı zamanda değişen durum ve fırsatlara uyum sağlama yeteneğini değerlendirmek için gerekli bilgileri sağlamaktadır (TMS 7, p.4).

Nakit akış tablosu, farklı işletmelerin performans raporlarını karşılaştırmayı mümkün kılar, çünkü farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini ortadan kaldırır (TMS 7, p.4). Ayrıca, nakit akış tablosundaki bilgiler aracılığıyla, önceki dönemlerde yapılan tahminlerin ve belirlemelerin doğruluğunu kontrol etmek ve karlılık, net nakit akışları ve fiyat değişiklikleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmek mümkündür. (TMS 7, p.5).

2.5.4. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar

"TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar", Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın önemli bir bölümüdür ve çokuluslu kuruluşların finansal raporlamasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu standart, bir ana kuruluşun finansal durumunu ve performansını gösteren konsolide finansal tabloların nasıl hazırlanacağını belirtmektedir.

TFRS 10, kontrol kavramını merkeze almakta ve bu kavramın bir yatırımcının yatırımını kontrol ettiği anlamına geldiğini vurgulamaktadır. Kontrol, yatırımcının yatırımları üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak karar alma yeteneği olduğunda mevcut kabul edilmektedir. TFRS 10, kontrol kavramını bir yatırımcının bir yatırım üzerinde güç, maruz kalınan veya hak iddia edilen değişken getiriler ve bu getiriler üzerinde güç kullanma yeteneği şeklinde üç unsura ayırmaktadır.

Bir ana kuruluşun, bağlı kuruluşlarının finansal tablolarını kendi finansal tabloları ile birleştirerek bir bütün olarak sunma gerekliliği, konsolidasyon süreci olarak adlandırılmaktadır. TFRS 10, bu süreci detaylı bir şekilde yönetmekte ve standartlara uymayan kuruluşlara ciddi yaptırımlar uygulanabilmektedir.

TFRS 10, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde finansal raporlamayı daha şeffaf, anlaşılır ve karşılaştırılabilir hale getirmeyi hedeflemektedir. Bu standart, şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin daha doğru bir şekilde yansıtılmasını sağlar ve aynı zamanda yatırımcıların ve diğer paydaşların şirketlerin mali durumları hakkında daha bilinçli kararlar vermesine yardımcı olmaktadır.

Konsolide finansal tabloların oluşturulması, Seri: X, 25 numaralı tebliğin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanmasıyla başlatılmıştır. Bu yaklaşımın kabulü, aynı zamanda Avrupa Birliği tarafından onaylanmış olan Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları'nın uygulanmasını beraberinde getirmiştir. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'yla birlikte, muhasebe standartlarını oluşturma ve yayınlama yetkisi Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) ile Muhasebe ve Denetim Standartlar Kurumu'na aktarılmıştır.

TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardına göre, orantılı konsolidasyon yöntemi, ortak girişimlerin muhasebe işlemlerinde kaldırılmış ve kullanımı zorunlu hale gelmiştir, bağlı ortaklıklarda olduğu gibi, öz sermaye yöntemi. Öz sermaye yöntemi uygulandığında, ana şirket önce finansal varlıkları maliyetle tanır ve bu finansal

varlıkların, sahiplik oranına dayalı olarak yapılacak düzeltmeleri takip eden dönemlerde devam eder. Başka bir deyişle, bir işletmeye yapılan bir yatırımın kar ve zararına orantılı olarak, yatırımı yapan diğer işletmenin sahiplik oranına karşılık gelen miktar, varlıkların defter değerine eklenir (TMS 28, p.10).

Ana işletme tarafından kontrol edilen diğer tüm işletmeler, konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında konsolide kapsamına alınmaktadır. Konsolide edilecek işletmeler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Ana ortaklık,
- b) %50'nin üzerinde paya sahip olduğu bağlı ortaklık,
- c) %50 paya sahip olduğu ortaklık,
- d) %20'den fazla, fakat %50'den az paya sahip olduğu iştirakler.

Kontrol gücü, ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar ve iştirakler arasındaki işletmelerin yönetimde sahip olduğu oy haklarının çoğunluğu veya yönetim kararlarında etkin rol alabilecekleri güç olarak tanımlanmaktadır. İşletmenin, bu güç sayesinde elde edilecek getirileri işletme üzerindeki gücüyle etkileyebilme yeteneği, işletmenin kontrol edildiği kabul edilmektedir.

İşletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol ettiği durumlar şunlar olarak kabul edilir:

- İşletmenin, yatırım yaptığı işletme üzerinde belirli bir güce sahip olduğu durumda,
- İşletmenin, yatırılan işletme ile olan ilişkisi nedeniyle değişken getirilere sahip olduğu ve bu değişken getirilere hak kazandığı durumda,
- İşletmenin, işletme üzerindeki gücü aracılığıyla elde edilen veya edilecek olan değişken getirileri değiştirebileceği durumda.

Yatırım yapılan işletmenin kontrolüne sahip olup olmadığını değerlendirirken, güç ve getiri gibi kavramlar göz önüne alınmalıdır.

Güç Kavramı: Bir yatırımcı işletme, yatırım yapılan işletmenin faaliyetlerini yönetme hakkına sahip olduğunda, bu durum yatırımcı işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu şeklinde yorumlanmaktadır.

Yatırım yapan işletme, yatırım yaptığı işletme üzerindeki kontrol gücünü kaybettiğinde belirli adımları izlemek zorundadır. Bu adımlar aşağıdaki gibidir:

- Yatırım yapan işletme, kontrol gücünü kaybettiği eski bağlı ortaklık üzerindeki varlık ve kaynaklarını bilançosundan çıkarır.
- Yatırım yapan işletme, kontrol gücünü kaybettiği eski bağlı ortaklığına ilişkin varlık ve kaynaklarını gerçeğe uygun değer üzerinden mali tablolarına ekler.
- Yatırım yapan işletme, yatırım yaptığı işletme üzerindeki kontrol gücü kaybından kaynaklanan kar ve zararları muhasebeleştirir.

Getiriler: Ana ortaklık, yatırım yaptığı işletmenin faaliyetlerinden elde edilen getirileri, bu işletmenin finansal performansı ve oluşan değişken getirilere maruz kalır. Bu durumda, ana ortaklık bu getirilere hak kazanır. Getiriler, pozitif, negatif veya hem pozitif hem negatif değerlerde gerçekleşebilir.

2.5.5. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar

Bu standardın odak noktası, ortak kontrol düzenlemelerinde çıkarları bulunan varlıkların finansal tablolarını raporlarken göz önünde bulundurmaları gereken prensipleri belirlemektir. Bu hedefi gerçekleştirmek için standart, ortak kontrol kavramını tanımlar, ortak anlaşmanın bir parçası olan işletmelerin haklarını ve sorumluluklarını ortaya koyar ve bu haklara ve sorumluluklara uygun olarak yapılacak muhasebe işlemlerini, ortak anlaşmanın türüne göre belirlemektedir.

Ortak anlaşma, iki veya daha çok işletmenin yatırılan işletme üzerinde birlikte kontrol sahibi olduğu anlaşma olarak ifade edilmektedir. Ortak anlaşma bir ortak faaliyet ya da ortak girişim olabilir. Bu tanıma göre, ortak anlaşmanın iki özelliği bulunmaktadır. Bunlar (Kaya, 2011: 117):

- Yatırılan işletme üzerinde ortaklaşa kontrol sahibi olan işletmeler, bir sözleşmeyle sınırlı bir anlaşma yapmışlardır,
- Sözleşme çerçevesinde yapılan anlaşma, taraflara yatırılan işletme üzerinde ortak kontrol hakkı tanımaktadır.

Ortak anlaşma neticesinde meydana gelen ortak kontrol, standart tarafından şöyle tanımlanmaktadır: Ortak kontrol, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşme temelli

olarak paylaşıldığı durumdur. Burada söz konusu olan kontrol, yatırılan işletmenin faaliyetlerine ilişkin kararların tarafların ortaklaşa anlaşması ile belirlenmesidir (Kaya, 2011: 117).

Ortak anlaşmada hiçbir taraf tek başına anlaşmayı kontrol edemez. Ortak anlaşmanın kontrolüne sahip olan taraflardan her biri, diğerlerinin anlaşmayı kontrol etmesini engelleme hakkına sahiptir.

Müşterek anlaşma, katılımcıların sahip oldukları hak ve yükümlülükleri temel alarak, ortak faaliyet veya iş ortaklığı şeklinde ayrılmaktadır.

Ortak faaliyet: Bu anlaşma türü, müşterek kontrol sahibi olan tarafların, anlaşmadan doğan varlıklar ve borçlar üzerindeki hak ve yükümlülüklerini belirler. Bu tür katılımcılara ortak faaliyet katılımcısı adı verilmektedir (Kaya, 2011: 115-117).

İş ortaklığı: Bu anlaşma türü, müşterek kontrol sahibi olan tarafların, anlaşmadan doğan net varlıklar üzerinde hak sahibi olduklarını belirlemektedir. Bu tür katılımcılara iş ortaklığı katılımcısı adı verilmektedir.

Müşterek anlaşmanın bir ortak faaliyet mi yoksa bir iş ortaklığı mı olduğuna karar verilirken, anlaşmadan doğan hak ve yükümlülükler dikkate alınmaktadır.

Ortak faaliyet katılımcısı olarak belirlenen taraflar, finansal raporlarını hazırlarken aşağıdaki varlık, borç, gelir ve giderleri göz önünde bulundurlar. Bu unsurlar;

- Ortaklaşa sahip olunan varlıkların kendi payları,
- Ortaklaşa üstlenilen borçların kendi payları,
- Ortak faaliyetten kaynaklanan gelirlerin kendi payları,
- Ortak faaliyetten kaynaklanan giderlerin kendi payları,
- Ortaklaşa gerçekleştirilen harcamaların kendi payları şeklinde sıralanabilir.

İş ortaklığı katılımcısı olarak belirlenen taraflar, bu faaliyeti bir yatırım olarak değerlendirir ve finansal raporlarını hazırlarken buna göre muhasebe yapar. Muhasebe sürecinde, TAS 28 Bağlı Ortaklıklar ve Ortak Girişimler Standardı dikkate alınır ve muhasebe, öz sermaye yöntemi kullanılarak gerçekleştirilir. Eğer ortak girişime katılım varsa ancak yatırılan işletme üzerinde ortak kontrol bulunmuyorsa, taraflar bu yatırım için

muhasabe yaparken TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nı dikkate almaları gerekmektedir. (Şengel vd., 2007: 764).

2.5.6. TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

"TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar", Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) kapsamında yer alan ve bir işletmenin, bağlı ortaklıklar, ortak girişimler, iştirakler ve yapılandırılmış varlıklar dahil olmak üzere diğer işletmelerdeki paylarına ilişkin bilgileri ifşa etmesini düzenleyen bir standarttır (TFRS 12, p.1).

TFRS 12, bu tür varlıkların tanımlanmasını, ölçümünü ve açıklamalarını yönetirken, bir işletmenin finansal tablolarında daha fazla şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik sağlamayı hedeflemektedir. Standart, yatırımcıların ve diğer paydaşların, bir işletmenin diğer işletmelerdeki paylarının doğası ve riskleri hakkında daha iyi bir anlayışa sahip olmalarına yardımcı olmayı amaçlamaktadır (TFRS 12, B7).

Öncelikle, TFRS 12, bir işletmenin diğer işletmelerdeki paylarına ilişkin bilgilerin açıklanması gerektiğini belirtmektedir. Bu bilgiler, genellikle işletmenin finansal tablolarının notlarında bulunmakta ve işletmenin risklere ve getirilere maruz kalma derecesini, doğasını ve etkisini yansıtmaktadır. Ayrıca, TFRS 12, bir işletmenin diğer işletmelerdeki paylarına ilişkin risklerin ve belirsizliklerin değerlendirilmesine yönelik kapsamlı bir yaklaşım sağlamaktadır. Bu, genellikle işletmenin bu tür paylara ilişkin varlıkların ve yükümlülüklerin değerlemesini, performansını ve nakit akışlarını etkileyebilecek önemli yargı ve varsayımların belirlenmesini içermektedir (TFRS 12, p. 9).

İşletmeler, yatırım çeşitlerini sınıflandırırken belirlenmiş ölçütlere tabi olmaktadır. Bu şekilde, yatırımcı işletmenin, belirlenen varlık üzerindeki denetimi tespit edilir ve ilgili yatırım, kapsadığı standart doğrultusunda işlemlere tabi tutulur. Yatırımlarla ilgili bilgilendirmeler, TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

2.5.7. TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar

"TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar", Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) çerçevesinde geliştirilen ve bir kuruluşun bağımsız finansal durumunu ve

performansını yansıtan bireysel finansal tabloların düzenlenmesini ve sunulmasını düzenleyen bir standarttır.

Bu standart, bir kuruluşun bireysel finansal tablolarını hazırlarken takip etmesi gereken temel ilkeleri ve prosedürleri belirlemektedir. TMS 27'nin amacı, bireysel finansal tabloların, kuruluşun mali durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını yansıtan tam, adil ve güvenilir bir resim sağlamasını sağlamaktır.

TMS 27, bireysel finansal tabloların genel sunumunu düzenlemektedir. Bu, bilanço, gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akış tablosu gibi çeşitli finansal tabloları içerir. Bu standart, bu tabloların hem formatını hem de içeriğini düzenler ve standartların yanı sıra belirli bir dizi notun da eklenmesini gerektirir. Özellikle, TMS 27, kuruluşların bağlı ortaklıklar, iştirakler ve ortak girişimlerle ilgili yatırımlarını nasıl muhasebeleştireceğini ve raporlayacağını belirtmektedir. Bu yatırımların muhasebeleştirilmesi genellikle maliyet yöntemi veya denetim değeri yöntemine göre yapılmaktadır. TMS 27, bu konuda kuruluşlara genel bir rehberlik sunmaktadır (Güvemli, 1991: 144).

Bireysel finansal tabloların önemi, kuruluşun finansal durumunu ve performansını objektif ve öznel olmayan bir biçimde değerlendirebilmek için gereklidir. Bu hem kuruluşun iç paydaşları hem de dış paydaşları için önemlidir. TMS 27, bu bilgilerin tüm paydaşlara açık ve anlaşılır bir biçimde sunulmasını sağlamaktadır.

Bu standardın hedefi, bireysel finansal raporların oluşturulmasında bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerdeki yatırımlarla ilgili uygulanması gereken muhasebe ilkelerini ve gereken açıklamaları düzenlemektir. Bu standart, gönüllü veya yerel yasal düzenlemelere dayalı olarak bireysel finansal raporlar sunan işletmelerin, bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerdeki yatırımlar için muhasebe ilkelerini ele almaktadır (Güvemli, 1991: 144).

Bu standardın belirtmediği bir konu, işletmelerin bireysel finansal raporlar üretmek zorunda olduğu veya bu raporları diğer finansal raporlara ek olarak sunmaları gerektiğidir. İşletmeler, bireysel finansal raporlarını kendi girişimleri veya yerel düzenleme gereksinimleri doğrultusunda hazırlar ve sunarlar. Ayrı finansal raporlar, bir ana şirket veya bir yatırımcının ortak kontrol veya önemli etkisi olan yatırımlarını maliyetle veya TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'na uygun olarak muhasebeleştiren raporlardır (Mısıroğlu, 2006: 70).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, yatırımlarını öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştiren işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporlar, bireysel finansal raporlar olarak kabul edilmez. Ayrıca, bağlı ortaklıkları veya iştirakleri olmayan veya bir iş ortaklığına ortak olarak yatırım yapmayan işletmeler tarafından hazırlanan finansal raporlar bireysel finansal raporlar olarak kabul edilmemektedir (Mısıroğlu, 2006: 70).

Bireysel finansal raporlar oluşturan bir işletme, bağlı ortaklıklar, ortak girişimler veya iştiraklerdeki yatırımlarını maliyetle veya TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'na uygun olarak muhasebeleştirir. Yatırım yapan varlık, bağlı ortaklıklardan, ortak girişimlerden veya iştiraklerden temettü geliri alma hakkına sahipse, bu gelir bireysel finansal raporlarında kâr veya zarar olarak kaydedilmektedir.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında belirtildiği üzere, konsolide finansal tablo oluşturma koşullarını sağlayan ancak bunu yapmayan ana ortaklıklar, bireysel finansal tablo oluşturdıklarında aşağıdaki bilgileri de ifşa etmek durumundadır. İlgili bilgiler:

- Finansal raporların bireysel finansal tablo olduğu, TFRS 10'da belirtilen muafiyet nedeniyle konsolide finansal tabloların oluşturulmadığı, TFRS'ye uygun konsolide finansal tabloları oluşturan işletmenin adı ve ana faaliyet yerinin (şirketin kuruluş yeri farklıysa, bu yeri) ve konsolide finansal tabloların bulunabileceği adres.
- Önemli bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak yatırımlarının listesi. Bu liste aşağıdaki bilgileri içermektedir:
 - a) Yatırılan işletmenin adı,
 - b) İşletmenin ana faaliyet yeri (şirketin kuruluş yeri farklıysa, bu yeri),
 - c) İşletmedeki sahiplik oranı ve eğer oy hakkı oranı sahiplik oranından farklıysa, oy hakkı oranı.
- İkinci maddedeki listelenen yatırımların kaydedilmesinde kullanılan yönteme dair açıklama.

Herhangi bir muafiyet nedeniyle konsolide finansal rapor oluşturmayan ana ortaklıklar haricinde, yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrol veya önemli etkiye sahip

yatırımcı işletmeler, bireysel finansal rapor oluşturdıklarında aşağıdaki bilgileri de ifşa etmek durumundadırlar. Bu bilgiler:

- Oluşturulan finansal raporların bireysel finansal tablo olduğu ve yasal bir zorunluluk olmadığına neden bireysel finansal tablo hazırlandığının açıklaması.

2.5.8. TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

Türkiye Muhasebe Standardı 28'in hedefi, iş ortaklıkları ve iştiraklerde gerçekleştirilen yatırımların muhasebeleştirilmesini belirlemek ve öz kaynak yöntemi kullanılarak raporlaması gereken muhasebe yükümlülüklerini tanımlamaktadır. İşletmelerin yatırım yapmış oldukları ve üzerinde önemli etkiye sahip olduğu veya müşterek kontrol haklarına sahip olduğu işletmeler, bu standardı uygulamaktadır. İlgili standarda göre terimler aşağıda açıklanmaktadır.

İştirak: İşletmeler, önemli bir etkilerinin olduğu bir şirketin hakları üzerinde sahiplik payına sahip olduklarında ve bu şirketin, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve diğer ortaklıklar içerebileceği durumlarda, bu tür işletmelere iştirak denilmektedir (TMS 28, p.3).

Konsolide Finansal Tablolar: Ana ortaklığın, kendisi ve bağlı ortaklıkları arasında yapılan işlemler sonucu oluşan varlıklar, yükümlülükler, öz kaynaklar, gelirler ve giderlerin birleştirilerek oluşturduğu finansal tablolardır. Bu birleştirme, çeşitli konsolidasyon yöntemlerinin uygulanması ile elde edilmektedir.

Önemli Etki: İşletmenin, bir işletme üzerinde direkt ya da indirekt olarak %20 ya da daha fazla oy hakkına sahip olduğu durumlar için kullanılan bir terimdir. Eğer %20'den az oy hakkı olan bir işletmenin önemli etkisi kanıtlanmamışsa, işletmenin önemli etkisi olmadığı kabul edilmektedir. İşletmenin önemli etkisinin olduğu durumlar aşağıda belirtilmiştir.

Öz Kaynak Yöntemi: İştiraklerde ve iş ortaklıklarında yapılan yatırımlar, ilk olarak edinme maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Yatırımcı, yatırım yapılan işletmenin kârı ya da zararı ile orantılı bir payı, yatırımın defter değerine eklemektedir. Yatırımcı, finansal tablolarını oluştururken, yatırım yaptığı işletmenin kârından ya da zararından kaynaklanan payını, kendi finansal tablolarında kâr ya da zarar olarak yansıtmaktadır.

Yatırımcı işletmenin, öz kaynak yöntemi uygulamasına ara vermesi gereken durumlar aşağıda belirtilmiştir:

- Yatırım yapılan işletme bir bağlı ortaklık haline geldiyse, yatırımcı şirket TFRS 3 İşletme Birleşimleri Standardı'nı uygular.
- Yatırılan işletmenin bir önceki bağlı ortaklık veya ortak girişimden kalan payı bir finansal varlık ise, bu payın değeri adil değerle değerlendirilmelidir. Bu payın adil değeri, başlangıçta tanındığında tanınan adil değer olarak kabul edilir, Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9'a uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

Aşağıdaki durumlar arasındaki fark, kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmektedir:

- a) İştirak veya iş ortaklığından kalan payın gerçeğe uygun değeri ile bu payın elden çıkarılmasından doğan gelirin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark,
 - b) Yatırımın, öz kaynak yönteminden çıkarıldığı tarihteki defter değeri.
- İşletmenin öz kaynak yöntemini bırakması durumunda, işletmenin daha önce yatırımla ilgili olarak muhasebeleştirdiği tüm karları, yatırımın ilgili varlık ve yükümlülüklerini tasfiye etme şekline uygun olarak muhasebeleştirmelidir (TMS 28, p.25).

2.5.9. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

“TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardı belirtilmiştir ki, işletmelerin fonksiyonel para birimi hiperenflasyon ekonomisinin para birimi olan şirketlerin konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere tüm temel finansal tablolara uygulanacaktır (TMS 29, p.1).

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide finansal durumun ve işletme sonuçlarını düzeltilmemiş yerel para birimiyle sunmak yararlı veya anlamlı değildir (TMS29, p.2).

Aşağıdakileri içeren ancak bunlarla sınırlı kalmayan ekonomik özellikler bir ülkede yüksek enflasyonu belirler TMS 29, p.3):

- Toplumun büyük çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da güvendiği bir döviz türünde tutmayı tercih eder. Satın alma gücünü korumak amacıyla tasarruf edilen yerel para hızlı bir şekilde yatırıma dönüştürülerek değerlendirilir;
- İstikrarlı bir döviz cinsi toplumun çoğunluğu tarafından fiyatları belirlemede kullanılırken, yerel para birimi ölçü olarak değerlendirilmez;
- Kredili alım satımlarda fiyatlar süreye bakılmaksızın, kredi zamanı içerisinde satın alma gücünde gerçekleşmesi beklenen kayıpları karşılayacak şekilde belirlenir;
- Fiyatlar, ücretler ve faiz oranları belirli bir fiyat endeksine bağlıdır;
- Kümülatif enflasyon oranı son üç yılda %100'e yaklaşmakta veya aşmaktadır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, ulusal para biriminin satın alma gücü sürekli olarak azaldığında, varlıklar farklı değerlerde ifade edilir ve finansal tablolar enflasyon için düzeltilmezse, bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine neden olabilmektedir (Özulucan, 2002: 128).

TMS 29'da satın alma gücünde ortaya çıkan değişiklikleri gösteren bir fiyat endeksiyle finansal tabloların düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir (TMS 29, p.37).

İçinde bulunulan dönem itibari ile ilk enflasyon muhasebesi uygulaması 31.12.2023 tarihli mali tablolara uygulanacaktır. Bu uygulama vergi kanunları çerçevesinde olup sadece bilançoda enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Gelir tablosunda bir düzeltme olmayacaktır. 31.12.2023 tarihli mali tablolarda yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu meydana gelen kar/zarar vergilendirilmeden geçmiş yıl kar/zarar hesabında takip edilecektir. 31.12.2024 tarihinde enflasyon düzeltmesi için gerekli şartların varlığı söz konusu olduğunda düzeltme farkları gelir tablosuna aktarılır, kar/zarar ile ilişkilendirilir ve vergilendirilir. Enflasyon düzeltme uygulamasının yapılacağı hesaplar parasal olmayan kalemler olarak sınıflandırılan; stoklar, sabit kıymetler, özsermaye hesapları vb. hesaplar ilgili kurallar çerçevesinde düzeltilir.

Enflasyon düzeltilmesi fiyatlar genel seviyesine göre aşağıdaki adımlar takip edilerek gerçekleştirilebilir (Özulucan, 2022: 136):

- a) Enflasyon düzeltmesinde kullanılacak endeksin tespit edilebilmesi ve düzeltme katsayılarının hesaplanması için tarihi maliyetlerle düzenlenmiş son iki yılın finansal tabloların hazır edilmesi,

- b) Parasal olmayan ve parasal olan varlık ve borçların belirlenmesi,
- c) Cari döneme ait parasal olmayan kalemlerin tespiti ve aktifleştirildiği tarihlerin belirlenmesi,
- d) Döneme ait gelir tablosunda gelir ve giderleri, dağıtılan ve henüz dağıtılmamış karlardaki değişiklikler tespit edilerek, değişikliklerin meydana geldiği zaman ve faaliyet sonucuna yansıyor yansımıyor tespit edilir,
- e) Cari para birimi ile parasal olmayan hesapların düzeltilmesi,
- f) Açılış bilançosunda yer alan parasal hesapların cari para birimi üzerinden düzenlenmesi,
- g) Cari para birimi üzerinden düzeltilmiş parasal olmayan hesaplar, düzeltilmiş maliyet veya cari maliyetten küçük olanıyla değerlendirme kuralına uygun olarak değerlendirilir,
- h) Parasal değerleri elde bulundurmaktan kaynaklanan enflasyon kayıp ve kazancının hesaplanması,
- i) Düzeltilmiş bir önceki yıla ait finansal tabloların cari dönemin satın alam gücü tutarı üzerinden hesaplanması.

Örnek 2-2: Asya İşletmesinin 2022 yılı finansal tablolarını fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir (KELEŞ, 2015, s.40'dan uyarlanmıştır):

TÜİK internet adresinden yurt içi üretici fiyat endeksi verilerinden 2022 Aralık ve 2021 Aralık değerleri alınmıştır (<https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=64&locale=tr>).

Parasal olmayan kalemlerin 2021 yılı Aralık ayında aktifleştirildiği varsayılarak 2021 yıl sonu endeksinden yararlanılmıştır. 2022 Aralık ayı endeksi 2021 Aralık ayı endeksine oranlanarak düzeltme katsayısı hesaplanmıştır.

Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

2021 1.022,25

2022 2.021,19

Düzeltilme Katsayısı $2.021,19 / 1.022,25 = 1,977197$

Tablo 2.1. ASYA İşletmesinin Dönem Başı ve Dönem Sonu Bilançoları

01.01.2022 Tarihli Dönem Başı			31.12.2022 Tarihli Dönem Sonu	
Bilançosu			Bilançosu	
1.DÖNEN VARLIKLAR	600.000		1.DÖNEN VARLIKLAR	575.000
A. Hazır Değerler	525.000		A. Hazır Değerler	550.000
Kasa	250.000		Kasa	175.000
Alınan Çekler	25.000		Alınan Çekler	75.000
Bankalar	250.000		Bankalar	300.000
E. Stoklar			E. Stoklar	
Ticari Mallar	75.000		Ticari Mallar	25.000
2.DURAN VARLIKLAR	275.000		2.DURAN VARLIKLAR	200.000
D. Maddi Duran Varlıklar	275.000		D. Maddi Duran Varlıklar	200.000
Binalar	125.000		Binalar	125.000
Tesis Makine Cihazlar	125.000		Tesis Makine Cihazlar	125.000
Taşıtlar	25.000		Taşıtlar	25.000
Birikmiş Amortisman (-)			Birikmiş Amortisman (-)	-75.000
AKTİF TOPLAMI	875.000		AKTİF TOPLAMI	775.000
1. KISA VAD.YAB.KAY.	250.000		1. KISA VAD.YAB.KAY.	200.000
A. Mali Borçlar	250.000		A. Mali Borçlar	200.000
Banka Kredileri	250.000		Banka Kredileri	200.000
3.ÖZKAYNAKLAR	625.000		3.ÖZKAYNAKLAR	575.000
Sermaye	625.000		Sermaye	500.000
Dönem Karı			Dönem Karı	75.000
PASİF TOPLAMI	875.000		PASİF TOPLAMI	775.000

Tablo 2.2. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Düzeltilmiş Dönem Sonu Bilançosu

Geleneksel Muhasebeye Göre Hesaplanan Tutar			Düzeltme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilen Tutar
Kasa	175.000		---	175.000
Alınan Çekler	75.000		---	75.000
Bankalar	300.000		---	300.000
Ticari Mallar	25.000	X	1,977197	49.430
Binalar	125.000	X	1,977197	247.150
Tesis Makine Cihazlar	125.000	X	1,977197	247.150
Taşıtlar	25.000	X	1,977197	49.430
Birikmiş Amortisman (-)	-75.000	X	1,977197	-148.290

AKTİF TOPLAMI	775.000			994.869
Banka Kredileri	200.000		---	200.000
Sermaye	500.000	X	1,977197	988.599
Dönem Karı	75.000		---	-193.729
PASİF TOPLAMI	775.000			994.870

Tablo 3'teki düzeltilmiş ve düzeltilmemiş bilançolar arasındaki toplam farkı olan 219.870.-TL (994.870-775.000) parasal olmayan ticari mallar, binalar, tesis makine cihazlar ve taşıtlar gibi varlık kalemleri ile sermayedeki parasal olmayan kalemlerin düzeltilip cari değerlerinin yeniden hesaplanması sonucu oluşmaktadır.

Tablo 2.3. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu

31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu	
Brüt Satışlar	500.000
Satışların Maliyeti	250.000
Brüt Satış Karı	250.000
Faaliyet Giderleri	175.000
Genel Yönetim Giderleri	25.000
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	25.000
Amortisman Giderleri	125.000
DÖNEM KÂRI	75.000

Tablo 2.4. ASYA İşletmesinin 31.12.2022 Tarihli Düzeltilmiş Gelir Tablosu

Geleneksel Muhasebeye Göre Hesaplanan Tutar			Düzeltilme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilen Tutar
BRÜT SATIŞLAR	500.000	X	1,977197	988.599
SATIŞLARIN MALİYETİ	250.000	X	1,977197	494.299
BRÜT SATIŞ KARI	250.000		---	494.299
FAALİYET GİDERLERİ	175.000		---	346.010
Genel Yönetim Giderleri	25.000	X	1,977197	49.430
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	25.000	X	1,977197	49.430
Amortisman Giderleri	125.000	X	1,977197	247.150
DÖNEM KARI	75.000		---	148.290
Enflasyon Kaybı				(342.019)
DÖNEM NET KARI	75.000			-193.729

ASYA işletmesini Tablo 5’de 75.000.-TL olan dönem karı enflasyon muhasebesine göre düzeltildikten sonra işletmenin (342.019).-TL yani dönem zararı gerçekleştirmiş olduğu görülmektedir. Düzeltme sonucu oluşan bu farkın nedeni enflasyon muhasebesi düzeltme katsayısı ile cari değerlerin yeniden hesaplanmasından kaynaklanmaktadır. ASYA işletmesinin parasal değerleri elde tutmaktan kaynaklanan enflasyon kayıp ve kazançlarının hesaplanması şu şekildedir (net parasal pozisyon):

Tablo 2.5. ASYA İşletmesinin Düzeltilmiş Finansal Tablolarına Göre Ortaya Çıkan Enflasyon Kaybı

Geleneksel Muhasebeye Göre Hesaplanan Tutar			Düzeltme Katsayısı	Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilen Tutar
Dönembaşı parasal varlıklar toplamı	525.000	x	1,977197	1.038.029
Dönemiçi parasal varlıklardaki artış (+)			---	---
Yurtiçi Satışlar	500.000	x	1,977197	988.599
TOPLAM	1.025.000		1,977197	2.026.627
Dönemiçi parasal varlıklardaki azalış (-)				
Ticari Mal Alışı	200.000	x	1,977197	566.449
Banka Kredileri Ödemesi	50.000	x	1,977197	98.860
Pazarlama Satış Dağıtım G.	25.000	x	1,977197	49.430
Genel Yönetim Gideri	25.000	x	1,977197	49.430
TOPLAM	300.000			764.169
Dönemsonu parasal varlıklar toplamı	725.000			1.262.458
Dönemsonu parasal varlıklar toplamı				725.000
Parasal Varlıkları Elde Tutma Kaybı (Enflasyon Kaybı)				537.458
				(1.433.468-725.000)
Dönembaşı borç toplamı	250.000	x	1,977197	494.299
Dönembaşı borç azalışı (-)	50.000	x	1,977197	98.860
Dönemsonu borç toplamı	200.000			395.439
Düzeltilmiş Bilançodaki				200.000
Parasal Borçlar Toplamı				
Parasal Borçları Elde Tutma Kazancı (Enflasyon Kazancı)				195.439
				(395.439-200.000)
Parasal Değerleri Elde Bulundurma Net Kaybı (Net Parasal Pozisyon Zararı)				342.019
				(708.468-195.439)

Asya işletmesinin Tablo 6’te enflasyon düzeltme işlemleri sonrası parasal değer bulundurma nedeniyle hesaplanan parasal pozisyon zararı 342.019.-TL’dir.

Örnekte görüldüğü gibi, genel fiyat seviyesi muhasebesinin amacı, enflasyon nedeniyle güvenilirliğini yitirmiş finansal tablo kalemlerini satın alma gücüne sahip para biriminde hesaplayarak finansal tablolara güveni yeniden tesis etmektir (Açık, 2006).

2.6. BOBİ FRS KONSOLİDE FİNANSAL TABLolar

Bağımsız denetime tabi olup TFRS’yi uygulamayan işletmeler için KGK tarafından 2017 yılı Temmuz ayında “Büyük ve Orta Boy İşletmeleri İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” yayınlamıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetim gibi bir finansal raporlama çerçevesinin sahip olması gereken neredeyse tüm özelliklere sahiptir. Avrupa Birliği (AB) direktifindeki istisnaları kullanarak, orta ölçekli işletmelerin büyük işletmelerin tabi olduğu bazı yükümlülüklerden muaf tutulması öngörülmektedir (Doğan, 2018).

BOBİ FRS’ye göre büyük işletmeler dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değil BOBİ FRS, Par. 22.10).

Büyük işletme kriterleri yıldan yıla değişebilir. 2023 için toplam varlıkları 75 milyon TL, yıllık net satış geliri 150 milyon TL ve çalışan sayısı 250'den fazla olan işletmeler, en az iki bu koşulu iki ardışık raporlama döneminde, varsa bağlı şirketleriyle birlikte aşarlarsa büyük işletmeler olarak tanımlanır.

Yatırım yapılan işletmedeki etki düzeyine göre sınıflandırma:

İlişki Düzeyi	Bölüm
Kontrol Gücü Var	22. Konsolide Finansal Tablolar
Müşterek Kontrol	11. Müşterek Girişimdeki Yatırımlar
Önemli Etki Var	10. İştiraklerdeki Yatırımlar
Önemli Etki Yok	9. Finansal Araçlar

Şekil 2.6: Etki Düzeyine Göre Yatırım Sınıflandırması (Karapınar, Eflatun, 2019)

Doğrudan ve dolaylı olarak sahip olunan pay oranlarına göre uygulanması gereken konsolidasyon yöntemleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

Tablo 2.6. Pay Oranlarına Göre Konsolidasyon Yöntemleri (Kaval, Karapınar, 2007)

	Doğrudan ve Dolaylı Sahip Olunan Pay Oranı	Konsolidasyon Yöntemi
Bağlı Ortaklıklar	%50 üstü (kontrol gücü)	Tam Konsolidasyon
Müşterek Girişim	-	Türe Göre Farklılaşır
Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmeleri	-	Hakların Birleşmesi Yöntemi
İştirakler	%20-%50 (%50 dahil değil) Önemli Etki	Özkaynak Yöntemi
Bağlı Menkul Kıymetler	%20'ye kadar (%20 dahil değil) (kontrol gücü, müşterek kontrol, önemli etki yok)	Gerçeğe Uygun Değer / Maliyet Yöntemi

Ana şirketin ve bağlı şirketlerinin varlıkları, borçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akışları, tek bir varlık gibi hazırlanan ve sunulan bir grup finansal tabloya konsolide finansal tablolar denmektedir (BOBİ FRS, Par.22.14).

Konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmeler, bağlı ortaklıklardaki yatırımlarını özsermaye yöntemi veya maliyet yöntemi uygulayarak kaydetmelidirler (BOBİ FRS, Par.22.12)

Tablo 2.7. BOBİ FRS, TFRS ve MSGUT/VUK Çerçevesinden Konsolide Finansal Tablo Uygulamasının Karşılaştırılması (Akdoğan, 2020)

	BOBİ FRS 22	TMS / TFRS 10	MSGUT/VUK
Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması	Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Büyük işletme tanımına girmeyenler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilir. Eğer bağlı ortaklık KAYİK ise başka şarta bakılmaksızın konsolide finansal tablo hazırlanmak zorunda.	Konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır.	Hüküm bulunmamaktadır.
Hangi Finansal Tablolar Hazırlanmalı?	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Öz Kaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Öz Kaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Ek finansal tabloların hazırlanması isteğe bağlı olup, bilanço ve gelir tablosu hazırlanması zorunludur.
Bağlı Ortaklık Kriteri	Kontrol günün bulunması	Kontrol günün bulunması	%50'den fazla sermaye ve oy hakkının bulunması.

Bağı Ortaklıklar Nasıl Muhasebeleştirilir?	Bireysel finansal tablolarda: -Maliyet Yöntemi -Öz kaynak yöntemi uygulanır. Konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyon yöntemi uygulanır.	Bireysel finansal tablolarda: -Maliyet Yöntemi -Öz kaynak yöntemi -Gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır. Konsolide finansal tablolarda tam konsolidasyon yöntemi uygulanır.	Alış bedeli ile muhasebeleştirilir.
Edinim Konusu	Büyük işletmeler için bağı ortaklığın ilk ediniminin muhasebeleştirilmesinde, kontrol gücü elinde bulunan işletmenin belirlenmesi, birleşme tarihi ve maliyetinin belirlenmesi, birleşme sonucu ortaya çıkan varlık, kaynak, kontrol gücü olmayan paylar ve şerefiyenin ölçülmesi ve kayda alınması şeklinde muhasebeleştirme yapılır.	Satın alma yöntemine göre muhasebeleştirilir.	Hüküm bulunmamaktadır.
Muhasebe Politikalarının Uygulanması	Konsolidasyonda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Farklı muhasebe politikaları benimsenmişse gerekli düzeltmeler yapılır.	Konsolidasyonda, benzer işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılır. Farklı muhasebe politikaları benimsenmişse gerekli düzeltmeler yapılır.	Hüküm bulunmamaktadır.
Raporlama Tarihi	Finansal tabloların aynı tarihli olması gerekmektedir. Eğer bağı ortaklığın raporlama dönemi sonu farklı ise ana ortaklığın raporlama dönem sonu dikkate alınır.	Finansal tabloların aynı tarihli olması gerekmektedir. Eğer bağı ortaklığın raporlama dönemi sonu farklı ise ana ortaklığın raporlama dönem sonu dikkate alınır.	Hüküm bulunmamaktadır.
Ölçüm	Üzerinde kontrol gücü başladığı tarihten itibaren ana ortaklık bağı ortaklığının gelir ve giderlerini konsolide finansal tablolarına dahil eder.	Üzerinde kontrol gücü başladığı tarihten itibaren ana ortaklık bağı ortaklığının gelir ve giderlerini konsolide finansal tablolarına dahil eder.	Hüküm bulunmamaktadır.
Kontrol Gücünün Devam Etmesi	Kontrol kaybı yaratmayan pay değişimleri özkaynak işlemi olarak kayıtlara alınır. Bu tip durumlarda ana ortaklık ve kontrol gücü olmayan paylar değişimi yansıtabilecek şekilde düzeltilir.	Kontrol gücü ve değişken getirilerde elde edeceği geliri artırmak için işletme üzerindeki gücünü kullandığı müddetçe kontrol devam etmektedir.	Hüküm bulunmamaktadır.

Kontrolün Kaybedilmesi	Yatırımdan kaynaklanan kontrol gücü devam ettiği sürece kontrol vardır. İşletme üzerindeki kontrolü kaybettiğinde kontrol gücü kaybedilmiştir.	Yatırımdan kaynaklanan kontrol gücü devam ettiği sürece kontrol vardır. İşletme üzerindeki kontrolü kaybettiğinde kontrol gücü kaybedilmiştir.	Hüküm bulunmamaktadır.
Yurt Dışındaki Bağlı Ortaklık, İştirak ve İş Ortaklıklarının Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kur Farkları	Konsolide kar/zarar tablosuna değil geçmiş yıllar karları/zararları hesabına aktarılır.	Yeniden sınıflandırma ile kar/zarara aktarılmaktadır.	Hüküm bulunmamaktadır.
Ertelenmiş Vergi Etkisi	Muhasebe değeri ve vergi değeri arasında oluşan farklar nedeniyle vergi alacağı ve vergi yükümlülüğü oluşmakta bu nedenle ertelenmiş vergi hesaplanmaktadır.	Muhasebe değeri ve vergi değeri arasında oluşan farklar nedeniyle vergi alacağı ve vergi yükümlülüğü oluşmakta bu nedenle ertelenmiş vergi hesaplanmaktadır.	Hüküm bulunmamaktadır.
Şerefiye	İtfa edilmektedir.	İtfa edilmemektedir.	İtfa edilmektedir.

Tablo 2.7.'de gösterildiği üzere BOBİ FRS ve TMS/TFRS standartları konsolide finansal tablo uygulaması konusunda genel olarak uyum içerisindedir. Dikkat çeken diğer bir konu ise MSUGT/VUK'ta ilgili konunun birçok kısmında hükmünün olmadığı görülmektedir (Özerhan, Sultanoğlu, 2014: 51). Bir ana şirket, büyük bir işletme tanımını karşılarsa bile, aynı zamanda bir bağlı şirketse ve aşağıda belirtilen (1) ve (2) koşullarını da karşılıyorsa, konsolide finansal tablo hazırlamaz (BOBİ FRS, Par.22.16):

- 1) Bir ana şirket Türkiye'de faaliyet göstermektedir.
 - a) Ana şirket, bağlı şirketin tüm hisselerine sahiptir.
 - b) Ana şirket, bağlı şirketin hisselerinin %90'ından fazlasına sahiptir ve diğer hisselerle sahip olanlar, ana şirketin konsolide finansal tablo hazırlamamasını onaylamışlardır.
- 2) Türkiye'de faaliyet gösteren ana şirketin herhangi bir ara aşama üst şirketi, TFRS'nin tam setine veya bu düzenlemelere uygun olarak hazırlanmış, kamuya açık olarak kullanılabilir bir konsolide finansal tablo sunmuştur.

Yukarıda belirtilen muafiyete uygun konsolide finansal tablo hazırlamayan bir ana şirket, hazırladığı finansal tablonun dipnotlarında, konsolide finansal tablo hazırlayan ana şirketin adını ve merkezini açıklamalıdır. Ayrıca, neden konsolide finansal tablo hazırlamadığı konusundaki muafiyetiyle ilgili bilgileri sunmalıdır (BOBİ FRS, Par.22,17).

BÖLÜM 3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASI

Konsolide finansal tablo hazırlanarak, ana şirketin, bağlı şirketlerin, iştiraklerin ve ortak girişimlerin finansal tablo kalemleri, sanki tek bir işletmiş gibi raporlanır; bu da finansal tablo kullanıcılarına grubun finansal durumu ve işletme sonuçları hakkında doğru bilgi sağlanmaktadır.

Ana ortaklık niteliğindeki şirketlerin başka bir tanımla bir şirketi kontrol eden şirketlerin konsolide finansal tablolar düzenlemeleri TFRS 10 standardına göre zorunludur.

3.1. KONSOLİDASYON HAZIRLIKLARI

Konsolidasyona dahil edilecek şirketlerin tespiti yapılarak konsolidasyon hazırlıklarına başlanmaktadır. Bu şirketlerin finansal tablolarını raporlama tarihi, geçerli para birimlerinin tespiti ve mevzuatlarının incelenmesi ile TFRS 10 kapsamında yapılması gereken işlemler takip edilerek konsolidasyon çalışmaları gerçekleştirilmektedir.

3.1.1. Konsolidasyona Dahil Olacak Şirketlerin Tespiti

TFRS 10'a göre konsolide edilecek şirketin konsolidasyona dahil olacağı tarih, yatırımcı işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü elde ettiği tarihtir. Yatırım yaptığı işletme üzerinde kontrolünü kaybettiği tarihte ise konsolidasyon sona ermektedir (TFRS 10, p.20). Konsolide finansal tablolar kontrol elde edildikten sonraki ilk raporlama döneminde düzenlenmelidir.

TFRS 10'da "Grup" kavramı, bir ana şirketi ve onun bağlı şirketlerini tanımlar. Bu durumda, doğrudan veya dolaylı olarak ana şirket tarafından kontrol edilen tüm bağlı şirketler grup tanımına dahil edilmektedir (TFRS 10, EK, A).

Konsolidasyona dahil olacak şirketlerin tespitinde kontrol gücü ve bu gücün ne zaman elde edildiği önem taşımaktadır. Oy hakları yönünden güç kavramını bir örnek ile değerlendirildiğinde (TFRS 10, B43):

Örnek 3-1: Güneş A.Ş., yatırım yaptığı Yön A.Ş.'nin oy haklarının %48'ini satın aldı, bu da Güneş A.Ş.'yi oy hakları açısından çoğunluk sahibi yapan bir durumu ifade eder. Geriye kalan hissedarlar arasında hiçbiri bireysel olarak %1'den fazla oy hakkına sahip değildir ve bu hissedarlar arasında işbirliği veya ortak karar alma konusunda bir anlaşma bulunmamaktadır. Güneş A.Ş., kendi hisselerinin mutlak büyüklüğü ve diğer hissedarlarla göreceli büyüklüğü göz önüne alarak, %48'lik sahip olduğu hissenin önemli bir etki sağlamak için yeterli olduğunu değerlendirmiştir.

Değerlendirme, hem Güneş A.Ş.'nin kendi hisselerinin mutlak büyüklüğüne hem de diğer hissedarlarla karşılaştırıldığında göreceli büyüklüğe dayanmaktadır. Sonuç olarak, Güneş A.Ş., kontrol kriterini karşılayan bir baskın oy haklarına sahip olduğuna karar vermiş ve bunun için ek bir kontrol kanıtına gerek olmadığını belirlemiştir.

Ana ortaklık olan Güneş A.Ş.'nin konsolide finansal tablolarında Yön A.Ş.'de yer alır.

Örnek 3-2: Marangoz A.Ş. yatırım yaptığı Kereste A.Ş.'nin oy haklarının %45'ini elinde bulundurmaktadır. Kalan oy haklarının dağılımı ise %26'lık oy hakkına sahip iki pay sahibi, %1'lik oy hakkına sahip üç ayrı pay sahibi bulunmaktadır. Oy haklarını kullanmada ve karar almada etkisi olacak herhangi bir anlaşma yoktur. Marangoz A.Ş.'nin oy haklarının mutlak ve diğer pay sahipliklerine kıyasla büyüklüğü Marangoz A.Ş.'nin güce sahip olmadığının tespitinde yeterlidir. Marangoz A.Ş.'nin Kereste A.Ş.'de gerçekleştirmek isteyebileceği faaliyetleri ve yönetim süreçlerini $\%26 + \%26 = \%52$ 'lik payları elinde bulunduran iki pay sahibi etkileyebilmekte hatta ilgili faaliyetlerini yönetmekten alıkoyabilmektedir. Bu durumda güçten bahsedilemez. Kereste A.Ş. konsolidasyona dahil edilmeyecektir (TRFS 10, B44).

Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların konsolidasyonu için aynı sektörde olması gerekmiyor. Bağlı ortaklıklar farklı sektörlerde faaliyet gösteriyor olabilir. Özetle TFRS'ye göre grup tanımlaması içerisinde yer alan her bir şirket konsolidasyona dahil edilmelidir.

Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren ana ortaklık bankalar, gruba dahil finansal kuruluş veya kredi kuruluşu niteliğindeki ortaklıklarının finansal tablolarını konsolide etmeleri gerekir (BDDK, “Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ, Md.5”).

Bir bağlı ortaklığın yerli ya da yabancı şirket olmasının konsolidasyon kapsamı için bir etkisi yoktur. Ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıkları konsolidasyon kapsamındadır.

3.1.2. Finansal Tabloların Raporlama Tarihlerinin Farklı Olması

TFRS 10'a göre, konsolide edilecek ana şirket ve bağlı şirketlerin finansal tablolarının aynı raporlama tarihine sahip olması gerekmektedir. Raporlama dönemi sonları farklı ise, bağlı şirket, konsolidasyon amaçları için finansal tablolarını konsolide etmek üzere aynı finansal tablo tarihini içerecek şekilde ek finansal bilgi hazırlamalıdır, uygulama mümkün değilse bu durumda bir istisna yapılabilir (TFRS 10, B92).

Eğer yukarıda belirtilen bir uygulama gerçekleştirilemiyorsa, ana şirket, bağlı şirketin finansal tablolarını, finansal tablo tarihi ile konsolide finansal tablo tarihi arasındaki önemli işlemlerin ve olayların etki düzeyine göre düzelterek günceller. Böylece, güncellenmiş bağlı şirket finansal tablolarını konsolidasyona dahil eder ve konsolide finansal tabloları derler. Her durumda, ana şirket ile bağlı şirketin raporlama tarihleri arasındaki fark üç aydan fazla olmamalıdır. Ayrıca, raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerindeki farklar, dönemler boyunca aynı olmalıdır (TFRS 10, B93).

3.1.3. Geçerli Para Biriminin Tespit Edilmesi

Geçerli para birimi TMS 21 Kur Değişimin Etkileri standardında, “işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi” olarak tanımlanmaktadır.

Temel ekonomik, çevre bir işletmenin nakit yarattığı ve harcadığı çevre olarak tanımlanmıştır. Bu durumunda işletmenin geçerli para birimin tespitinde aşağıdakiler dikkate alınır (TMS 21, P9):

1- Geçerli para birimini tespiti:

- a) Mal ve hizmet satış fiyatını en çok etkileyen, bu fiyatların çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir.

- b) Etki düzeyi olarak dikkat edildiğinde yasal düzenlemeleri ve rekabet unsurlarıyla mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- 2- Maliyetlere olan etkileri göz önüne alındığında, ham madde, işgücü ve diğer mal ve hizmet maliyetlerini en çok etkileyen ve bu tür maliyetlerin sıkça karşılandığı ve ödendiği dövizdir.

Aşağıda bir işletmenin geçerli para biriminin tespitine ilişkin kanıt sağlayan faktörler belirtilmiştir (TMS 21, P10):

- 1- Borçlanma aracı veya özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi finansman faaliyetlerinden yaratılan fonların para birimi.
- 2- Şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlere ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Raporlamaya dahil edilecek yabancı bir şirketin fonksiyonel para birimini belirlemede ve bu fonksiyonel paranın raporlama kuruluşu ile aynı olup olmadığını belirlemede dikkate alınması gereken ek faktörler şunlardır (TMS 21, P11):

- 1- Raporlamaya dahil edilecek işletmenin faaliyetlerinin, raporlama işletmesinin faaliyetlerine göre esasen bağımsız bir şekilde mi yoksa bir uzantısı olarak mı devam ettiği dikkate alınmalıdır. Örneğin, yabancı bir işletme sadece raporlama işletmesinden ithal ettiği malları satın alır ve bu mallardan elde ettiği geliri raporlama işletmesine gönderirse. Bu durum dışında, önemli bir ölçüde özerklik durumunda, rapor edilen varlık yerel para biriminde nakit ve parasal kalemleri biriktirir, borç alır, gelir üretir ve giderlerini büyük ölçüde karşılamaktadır.
- 2- İşletme faaliyetleri açısından bakıldığında raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, raporlanan işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranında olması.
- 3- Raporlanan işletmenin işletme sonuçlarından elde edilen nakit akışlarının, raporlama işletmesinin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve talep üzerine bunların raporlama şirketine transfer edilebilmesinin mümkün olup olmadığı dikkate alınmalıdır.
- 4- Raporlanan şirketin yurt dışındaki faaliyetleri ile raporlayan şirketten fon desteği ihtiyacı duymadan, kendi finansmanını sağlaması, normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılaya bilmesi durumu.

Yukarıda belirtilen durumların tespitinin zor olması yani faktörlerin karışık olması durumunda yönetim, asıl işlemlerin, koşulların ve olayların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin tespitinde kendi takdirini kullanır (TMS 21, P12).

Fonksiyonel para birimi belirlendikten sonra, fonksiyonel para birimi, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmedikçe değişmez. (TMS 21, P13).

Bir işletmenin geçerli para birimi eğer yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olması durumunda bu işletmenin finansal tabloları, “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” ya göre yeniden düzenlenir. Bu işletme herhangi bir nedenle TMS 29’a göre finansal tablolarını düzeltme işleminden kaçınamaz (TMS 21, P14).

Yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde, işlem tarihindeki yabancı para birimi ile geçerli para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kayıt edilir (TMS21, 21).

İşlem tarihi, işlemin ilk defa TFRS’ye göre kaydedilmesi gereken tarihtir. Uygulama kolaylığı açısından, o dönemdeki tüm döviz cinsinden işlemler için işlem tarihindeki gerçek kura yakın bir döviz kuru veya haftanın veya ayın ortalama kuru kullanılabilir. Eğer döviz kuru üzerinde önemli dalgalanmalar varsa, ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, P22).

3.1.4. Yabancı Ülkelerle Olan Mevzuat Farklılıklarının Tespiti

TFRS 10’a göre, bir ana şirket, konsolide finansal tablolarını hazırlarken benzer durumlardaki benzer işlemler ve olaylar için benzer muhasebe politikalarını kullanmalıdır. Grubun işletmelerinden biri tarafından benzer durumlardaki benzer işlemler ve diğer olaylar için farklı muhasebe politikalarının uygulanmasıyla hazırlanan finansal tablolar, gerekli düzeltmeler yapılarak gruba uygun hale getirilmelidir (TFRS 10, B87).

Farklı ülkelerde bağlı ortaklığı bulunan ana ortaklıklar, bağlı ortaklığın benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için benzer muhasebe politikalarının uygulandığını test etmeleri gerekmektedir. Eğer farklı muhasebe politikaları uygulanıyorsa bu finansal tablolar için düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

3.2. KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ

TFRS 10'a göre konsolidasyon süreci, yatırımcı işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde kontrol gücünü elde ettiği anda başlamaktadır. Kontrol gücü elde edildikten sonra takip eden ilk raporlama döneminde konsolide finansal tabloların düzenlenmesi gerekmektedir.

Standart kapsamında konsolidasyon yapmak için grup işletmelerinde yeknesak muhasebe politikalarının uygulanması gerekmektedir. Grup işletmelerinin finansal tablo düzenleme tarihlerinin de aynı olması veya birbirine yakın olması gerekmektedir (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 180).

3.2.1. Finansal Tabloların Raporlama Para Birimine Çevrilmesi

TMS 21'e göre, işletmeler finansal tablolarını tercih ettikleri para biriminde sunabilirler. İşletmenin işlevsel para birimi, finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı ise, işletme finansal durumunu ve işletme sonuçlarını finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin, farklı işlevsel para birimlerine sahip bir grup işletmenin finansal tablo konsolidasyonu için her işletme, finansal durumunu ve işletme sonuçlarını ortak bir para biriminde ifade etmelidir (TMS 21, P.38).

İşletmeler yurt içerisindeki yabancı paralı işlemlerini ulusal para birimine çevirir, yurt dışındaki işletmelerinin konsolidasyonu için hazırlanmış finansal tabloları ilgili ülkedeki para biriminden ana işletmenin raporlama para birimine çevirir. Çevrim, bir döviz cinsinden hazırlanmış finansal bir bilginin, başka bir döviz cinsinden ifade edilmesini sağlamaktır (İstanbul YMM Odası Raporu, 2006: 40).

Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmamak koşulu ile bir işletmenin geçerli para biriminden farklı bir para biriminden finansal tablolarını sunması için yapılacak çevrim işlemleri aşağıdaki gibidir (TMS 21, P.39):

- (i) Finansal durum tablosu için bu finansal durum tablosunun hazırlandığı tarihteki kapanış kuru dikkate alınarak aktif ve yabancı kaynaklar çevrim işlemine tabi tutulur.
- (ii) Faaliyet sonuçlarının gösterildiği, gelir ve giderler, kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelirin sunulduğu finansal tablolarda çevrim işlemi için döviz kuru, işlem tarihinde geçerli olan döviz kurudur.

- (iii) Çevrim işlemleri neticesinde ortaya çıkan kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

Döviz kurlarında önemli ölçüde dalgalanma olmaması koşulu ile gelir ve gider kalemleri için işlemlerin gerçekleştiği tarihe yakın bir kurun yani dönemin ortalama döviz kurunun uygulamayı kolaylaştırmak için kullanılması mümkündür (TMS 21, P.40).

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide bulunan işletmenin geçerli para biriminden hazırlanmış finansal tablolarının, farklı para biriminde finansal tablo olarak sunulmasında finansal durum tablosunu düzenlendiği tarihteki döviz kapanış kuru baz alınarak çevrim işlemi yapılır. Eğer raporlamanın yapılacağı para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise o zaman TMS 29'a göre finansal tablolar öncelikli olarak düzeltilir (TMS 21, P.42).

Yurtdışındaki işletmenin çevriminde, parasal bir aktif ya da pasif, uzun ya da kısa vadeli olması durumu gözetilmeksizin, yabancı paradan kaynaklanan kur değişikliklerinin etkilerini konsolide finansal tablolarda yer verilmeden, ilgili grup içi borçla ya da aktif kalemle elimine edilmez. Bunun nedeni parasal kalemlerin bir para biriminden başka bir para birimine çevirme yükümlülüğünü taşıması ve raporlayan şirketi yabancı para kur değişikliklerinde kazanç veya kayba açık hale getirmesidir. Konsolidasyonda bu kur farkları ya kar veya zararda muhasebeleştirilir ya da standartta yer alan bağlı ortaklık durumunu karşılaması neticesinde yatırımı elden çıkarıncaya kadar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS 21, P.45).

TMS 21'den edinilen bilgilerle bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin çevrilmesinde kullanılacak kurları aşağıdaki şekilde detaylandırabiliriz (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 210):

Tablo 3.1. Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemlerinin Çevrilmesinde Kullanılacak Kurlar

Varlıklar	Dönem sonu kuru
Borçlar	Dönem sonu kuru
Özkaynak	Tarihi Kur
Ödenmiş Sermaye	Tarihi kur veya yedeklerden transfer yapılmışsa işlem tarihindeki kur.
Diğer Yedekler	İktisap tarihi bilinenler için iktisap tarihindeki kur. Eğer yedeler iktisap tarihi sonrasında iç kaynaklardan karşılanmışsa transfer tarihindeki kur.

Geçmiş Yıl Karları	İktisap tarihi biliniyorsa, tarihi kur.
Gelir ve Giderler	İşlem tarihindeki cari kurlar üzerinden veya ortalama kur.
Kar Payı Ödemeleri	Kar payı ödemesinin yapıldığı tarihteki kur.
Yedeklerden Transferler ya da Yedeklere Transfer	Transfer yapıldığı tarihteki kur ve yedeklerin ayrıldığı tarihteki kur.

Örnek 3.3: Merkezi İsviçre’de olan YS Holding şirketi 12 Aralık 2022 tarihinde bir süredir izledikleri Türkiye’de yerleşik Serra Dış Ticaret A.Ş.’nin tamamını 450.000.-TL karşılığında satın almıştır. Satın alma tarihinde döviz kuru 13,33.-TL’dir. Serra A.Ş. yabancı ülkelerdeki işletmeler statüsündedir, ana işletmenin ayrılmaz bir parçası niteliğinde değildir (Akdoğan ve Tenker, 2004).

Tablo 3.2. Serra Dış. Tic. A.Ş.’nin 31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu

SERRA DIŞ TİC. A.Ş.’nin 31.12.2022 TARİHLİ GELİR TABLOSU (TL)		
A. BRÜT SATIŞLAR		1.595.000
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ		-
NET SATIŞLAR		1.595.000
C. SATIŞLARIN MALİYETİ		- 1.000.000
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		595.000
D. FAALİYET GİDERLERİ		- 307.050
1. Paz. Sat. Ve Dağ. Gid.	- 101.300	
2. Genel Yön. Gid.	- 205.750	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		287.950
E. DİĞER FAAL. OLAĞAN GEL. VE KAR.		35.500
1. Faiz Gelirler	35.500	
F. DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZAR.		- 4.320
1. Karşılık Giderleri	- 2.500	
2. Reeskont Faiz Giderleri	- 1.820	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ		- 15.320
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		303.810
H. DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KRŞ.		60.762
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		364.572

2021 ve 2022 yıllarına ait Türk Lirası ve Amerikan Doları arasındaki döviz kurları aylar itibari ile aşağıdaki gibidir:

Aylar	Yıl	Döviz Kurları
Aralık	Dönem başı	13,33
Ocak	2022	13,61
Şubat	2022	14,04
Mart	2022	14,65
Nisan	2022	14,79
Mayıs	2022	16,36
Haziran	2022	16,67

Temmuz	2022	17,90
Ağustos	2022	18,16
Eylül	2022	18,50
Ekim	2022	18,59
Kasım	2022	18,61
Aralık	2022	18,70

Tablo 3.3. Serra Dış Tic. A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu

SERRA DIŞ TİC. A.Ş.'nin 31.12.2022 TARİHLİ BİLANÇOSU (TL)		
AKTİF		
I. DÖNEN VARLIKLAR		281.380
A. HAZIR DEĞERLER		20.770
1. Kasa	4.250	
2. Bankalar	16.520	
B. MENKUL KIYMETLER		52.000
1. Kamu Kesim Tah. Sen. Ve Bon.	52.000	
C. TİCARİ ALACAKLAR		100.000
1. Alıcılar	85.200	
2. Alacak Senetleri	6.500	
3. Alacak Sen. Reeskontu	-475	
4. Diğer Tic. Alacaklar	8.650	
5. Şüpheli Tic. Alacaklar	375	
6. Şüpheli Tic. Alacak Karş.	-250	
E. STOKLAR		83.250
1. Ticari Mallar	75.000	
2. Verilen Sipariş Avansları	8.250	
G. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		25.360
II. DURAN VARLIKLAR		49.219
A. TİCARİ ALACAKLAR		7.500
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		33.159
1. Binalar	27.000	
2. Tesis, Makine ve Cihazlar	18.500	
3. Taşıtlar	3.750	
4. Demirbaşlar	2.561	
5. Birikmiş Amortismanlar	-18.652	
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		8.560
AKTİF TOPLAMI		330.599
PASİF		
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		157.822
A. MALİ BORÇLAR	18.500	
B. TİCARİ BORÇLAR	17.542	
C. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK.	35.260	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	86.520	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		19.582
III. ÖZKAYNAKLAR		153.195
A. ÖDENMİŞ SERRMAYE	30.000	
C. KAR YEDEKLERİ	38.195	
F. DÖNEM NET KARI	85.000	
PASİF TOPLAMI		330.599

Serra A.Ş.'nin 2022 yılı faaliyetleri;

- a) Satışları Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında gerçekleşmiştir.
- b) Alışlar ise Şubat, Nisan, Temmuz ve Aralık aylarında gerçekleşmiştir. İşletmede stok değerlendirme yöntemi olarak FIFO kullanılmaktadır. Dönem başı stoklar 450.000.-TL'dir.
- c) Şubat, Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gerçekleşmiştir.
- d) Genel yönetim giderlerinin 18.750.-TL'si maddi duran varlıklara ilişkin amortisman gideridir. 187.000.-TL'si de personel ücretleridir. Şirket üçer aylık dönemlerle ücret ödemelerini yapmaktadır. Mart, Haziran, Eylül ve Aralık aylarında ödeme yapılmıştır.
- e) Faiz gelirleri, Haziran ve Aralık aylarında devlet tahvil faiz geliri elde edilmiştir.
- f) Reeskont ve karşılık giderleri, dönem sonunda ayrılmıştır.
- g) Kısa vadeli finansman gideri Aralık ayında gerçekleşmiştir.

Gelir Tablosu Kalemlerinin İşlem Tarihindeki Döviz Kurlarına Göre Çevrimi

1. SATIŞLAR	TL	Kur	USD
Mart	520.000	14,65	35.505
Haziran	375.000	16,67	22.497
Eylül	325.000	18,50	17.564
Aralık	375.000	18,70	20.057
	1.595.000		95.623
2. SATIŞLARIN MALİYETİ			
*Dönem Başı Stok			
Aralık 2021 (Dönem Başı)	450.000	13,33	33.761
*Alışlar			
Şubat	250.000	14,04	17.807
Nisan	150.000	14,79	10.145
Temmuz	250.000	17,90	13.963
Aralık	150.000	18,70	8.023
	800.000		49.938
* Dönem Sonu Stok			
Aralık 2022	-175.000	18,70	-9.360
S. M. Maliyeti	1.000.000		74.339
3. FAALİYET GİDERLERİ			
Pazar. Satış. Dağ. Gider.			
Şubat	27.500	14,04	1.959
Nisan	22.650	14,79	1.532
Ağustos	32.500	18,16	1.789

Kasım	18.650	18,61	1.002
	101.300		6.282
Genel Yönetim Giderleri			
* Amortisman Giderleri			
Aralık	18.750	18,70	1.003
* Personel Ücret ve Giderleri			
Mart	48.000	14,65	3.277
Haziran	48.000	16,67	2.880
Eylül	56.000	18,50	3.026
Aralık	35.000	18,70	1.872
	187.000		11.055
Toplam	307.050		18.340
4. DİĞ. FAAL. OLAĞAN. GELİR VE KARLAR			
* Devlet Tahvil Faiz Geliri			
Haziran	18.000	16,67	1.080
Aralık	17.500	18,70	936
	35.500		2.016
5. DİĞ. FAAL. OLAĞAN. GİDER VE ZARARLAR			
* Karşılık Giderleri			
Aralık	2.500	18,70	134
* Reeskont Faiz Giderleri			
Aralık	1.820	18,70	97
	4.320		231
6. FİNANSMAN GİDERLERİ			
Aralık	15.320	18,70	819
7. DÖN. KARI VERGİ VE YAS. YÜK. KARŞILIK.			
Aralık	60.762	18,70	3.250

Gelir Tablosu kalemlerinin işlem tarihindeki kurlar baz alınarak çevrilmesinden sonra Gelir Tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır:

Serra Dış Tic. A.Ş. İşletmesi 31.12.2022 Tarihli Gelir Tablosu (USD)	USD
A. BRÜT SATIŞLAR	95.623
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	-
NET SATIŞLAR	95.623
C. SATIŞLARIN MALİYETİ	-74.339
BRÜT SATIŞ KARI ZARARI	21.284
D. FAALİYET GİDERLERİ	-18.340
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	2.944
E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	2.016
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİD. VE ZARARLAR	-231
G. FİNANSMAN GİDERLERİ	-819
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.909
H. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞILIKLARI	-3.250
DÖNEM NET KARI	659

TMS 21'e göre işlem tarihindeki kurlar esas alınarak gelir tablosunun çevrilmesi sonucu dönem net karı 659.-USD olmuştur.

Bilançonun çevriminde ise dönem sonu kuru baz alınacak olup sadece özkaynaklar tarihi kura göre çevrilecektir. Diğer tablolardan farklı olarak burada çevrim kazancı özkaynaklar grubunda raporlanacaktır.

Tablo 3.4. Serra Dış Tic. A.Ş.'nin 31.12.2022 Tarihli Bilançosu (TL-USD)

Serra Dış Ticaret A.Ş. 31.12.2022 Tarihli Bilançosu (TL-USD)			
AKTİF	TL	KUR	USD
Kasa	4.250	18,70	227
Bankalar	16.520	18,70	884
Menkul Kıymetler	52.000	18,70	2.781
Alıcılar	85.200	18,70	4.557
Alacak Senetleri	6.500	18,70	348
Alacak Senetleri Reeskontu	- 475	18,70	- 25
Diğer Ticari Alacaklar	8.650	18,70	463
Şüpheli Tic. Alacaklar	375	18,70	20
Şüpheli Tic. Alacak Karşılığı	- 250	18,70	- 13
Stoklar	83.250	18,70	4.453
Diğer Dönen Varlıklar	25.360	18,70	1.356
Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	7.500	18,70	401
Maddi Duran Varlıklar	33.159	18,70	1.774
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.560	18,70	458
AKTİF TOPLAM	330.599		17.682
PASİF			
YABANCI KAYNAKLAR			
Mali Borçlar	18.500	18,70	989
Ticari Borçlar	17.542	18,70	938
Öd. Vergi ve Diğer Yükümlülükler	35.260	18,70	1.886
Borç ve Gider Karşılıkları	86.520	18,70	4.628
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	19.582	18,70	1.047
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye	30.000	13,33	2.251
Kar Yedekleri	38.195	13,33	2.866
Dönem Net Karı	85.000		659
Çevrim Kazancı			2.418
PASİF TOPLAMI	330.599		17.682

3.2.2. İmtiyazlı Hisse Senedi

Normal durumda anonim şirketlerde hissedarlar, payları oranında kardan pay alır. Genel kurullarda ise payları oranında etkinlik göstermektedir. Anonim şirketlerde pay

oranının önemi, yönetim kurulunun seçimi, denetçi seçimi, karın dağıtılıp dağıtılmayacağı ve sermaye artırımını gibi önemli karar ve seçimlerde pay oranında kadar söz sahibi olmaktır. Bu nedenlerle anonim şirketlerde yarıdan fazla oya sahip olmak yönetim kararlarının belirlenmesinde etkin olmak için önemlidir (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 202).

İmtiyaz kavramı, “başkalarına tanınmayan özel, kişisel hak veya şart, ayrıcalık”, olarak Türk Dil Kurumu’nda tanımlanmaktadır. İmtiyazlı hisse senetleri, bazı hisse ya da hisse grupları lehine haklar ve menfaatler içermektedir. İmtiyazlı hisse senetlerinin özellikleri (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 203):

- a) **İmtiyazın Paya Tanınması:** Ayrıcalık, tek bir paya tanınabileceği gibi birden fazla paya da tanınabilir. Örneğin, A grubu paya kardan %25 üstünlük tanımlanması durumunda imtiyaz söz konusudur. İmtiyaz paya tanımlanmıştır, pay sahibinin şahsı önemli değildir. İmtiyaz payın el değiştirmesi ile imtiyazdan doğan hak da el değiştirmiş olur.
- b) **İmtiyazın Pay Gruplarına Tanınması:** İmtiyaz bir grup olarak A grubu paylara bağlanabilir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin seçiminde A grubu paylara bir imtiyaz tanınarak, yönetim kurulu üyelerinin seçiminde yarıdan bir fazlasının A grubu pay sahipleri tarafından seçileceği hüküm olarak konularak bu gruba imtiyaz sağlanabilir.
- c) **Esas Sözleşmede İmtiyazların Öngörülmesi Olması:** Ana sözleşme ile kanunun emredici hükümlerine, kamu düzenine, adaba ve ahlaka aykırı olmamak üzere bir takım ihtiyaç duyulan hükümler konulabilir. Bu sayede bazı payları temsil eden hisse senetlerine ek avantajlar, ana sözleşme ile düzenlenebilmektedir.

Konsolidasyon sürecinde imtiyazlı paylar, kontrol gücünün değerlendirilmesi dışında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır.

3.2.3. Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Kontrol gücü olmayan paylar, “bir bağlı ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan paylarıdır” şeklinde TFRS 10’da tanımlanmıştır.

Kontrol gücü olmayan payların ölçümünde aşağıdaki iki yöntemden biri uygulanmalıdır (TFRS 3, P.19):

- 1- “Gerçeğe uygun değer üzerinden” (tam şerefiye),
- 2- “Mevcut ortaklık araçlarının, edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının muhasebeleştirilen tutarlarındaki orantılı payı üzerinden” (kısmi şerefiye).

Çeşitli yöntemler arasındaki kontrol gücü paylarının hesaplanma yöntemleri farklı olduğundan, şerefiye ve kontrol gücü olmayan payların değerleri birbirinden farklıdır. Eğer kontrol gücü olmayan paylar, ilk yöntem olan gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülürse, şerefiye, hem bağlı ortaklıktaki kontrol gücü olmayan paylar hem de ana ortaklığın kontrol gücü olan payları için hesaplanır.

İkinci yönteme göre şerefiye ölçüldüğünde, şerefiye, devredilen değer ile edinen tarafın belirlenebilir net varlıklarına düşen fark olarak hesaplanır. Bu ikinci yöntemle yapılan ölçüm, kısmi şerefiye yöntemi veya oransal pay yöntemi olarak adlandırılır. İkinci yöntemde, şerefiye, belirlenebilir net varlıklar üzerindeki haklarına göre ölçülür ve şerefiye içermemektedir (Demir, Bahadır, 2021: 768).

Tablo 3.5. Kontrol Gücü Olmayan Payların Yöntemlere Göre Sunumu.

Gerçeğe uygun değer ile sunumda kontrol gücü olmayan paylar	Orantılı pay (kısmi şerefiye) yöntemi ile kontrol gücü olmayan paylar
- Edinilen işletmenin tanımlanabilir net varlıkların defter değeri payını içerir.	Gerçeğe uygun değer ile aynı.
- Edinim tarihindeki edinilen işletmenin (gerçeğe uygun değeri-defter değeri) tanımlanabilir net varlıkların payını içerir.	Gerçeğe uygun değer ile aynı.
- Edinim tarihindeki şerefiye payını içerir.	Şerefiye içermez.

TFRS 3, kontrol gücü olmayan payların ölçümünde tek şirket teorisine izin verir, ancak ana şirket teorisini kabul etmez. Kontrol gücü olmayan paylar, konsolide finansal tablolarda özsermaye içinde, ancak ana şirketin payından ayrı olarak gösterilmektedir.

Bağlı ortaklığa %100 oranında sahip olduğunda, kontrol gücü olmayan paylara farklı bakış açılarına sahip tam şerefiye veya kısmi şerefiye yöntemleri ile ölçülecek şerefiye tutarı, kontrol gücü olmayan payların olmaması nedeniyle aynı olacaktır.

Konsolidasyon sürecinde, ana ortaklık, kar veya zararını ve diğer kapsamlı gelirini hem ana ortaklık paydaşlarına hem de kontrol gücü olmayan paydaşlara dağıtır. Ancak, toplam kapsamlı geliri, kontrol gücü olmayan paylar için negatif bir bakiye olmasına rağmen, ana ortaklık paydaşlarına ve kontrol gücü olmayan paydaşlara dağıtma işlemini gerçekleştirir (TRFS 10, B94).

Ana ortaklık, bağlı ortaklığındaki kontrol gücü olmayan paylarda tanımlı bir birikimli imtiyazlı pay varlığı durumunda, işletme temettü dağıtım kararı açıklasın ya da açıklamasın söz konusu imtiyazlı paylara düşen temettü tutarına göre ayarlama yapmak suretiyle kendi payına isabet eden kar veya zararı hesaplar (TFRS 10, B95).

3.2.4. Şerefiye

TFRS 3'te şerefiye, “tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda” olarak tanımlanmaktadır.

TFRS 3, şerefiyenin edinilen işletmenin bir varlığı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Şerefiyenin hesaplanması, birleşme tarihindeki transfer edilen bedel ile kontrol gücü olmayan payların gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın, edinilen işletmedeki net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değerinden çıkarılmasıyla yapılmaktadır. Bu aşamalı işlemin bir parçası olarak, daha önce elde bulunan payların gerçeğe uygun değeri toplama dahil edilir ve diğer hesaplama işlemleri aynen gerçekleştirilir (Arsoy, 2016: 27).

Şerefiye ilk muhasebeleştirilmesi yapıldıktan sonra amortisman tabi tutulmamalıdır. Şerefiye en az yıllık bazda değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu test her yıl aynı dönemde yapılmalıdır. Finansal durum tablosunda şerefiye maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararı çıkarılarak raporlanır. Şerefiye yeniden değerlemeye tabi tutulmaz (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 218).

Örnek 3.4: Alfa şirketi, Beta şirketinin tüm hisselerini 2.000.000 TL ödeyerek satın aldı. Birleşme tarihinde, Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının defter değeri 1.250.000 TL, maddi olmayan varlıklarının defter değeri 500.000 TL ve borçlarının defter değeri 400.000 TL. Birleşme tarihinde, bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının adil değeri 1.500.000 TL, maddi olmayan

varlıklarının adil değeri 500.000 TL ve borçlarının adil değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir (Demir, Bahadır, 2021: 770).

I. Yöntem (Tam Şerefiye – Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %0 x Beta işletmesinin gerçeğe uygun değeri

Kontrol gücü olmayan paylar = %0 x 2.000.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 0.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri	2.000.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)	-
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)	(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000
Borçlar (-)	(300.000)
Net varlıklar	1.700.000
Şerefiye	300.000

II. Yöntem (Kısmi Şerefiye Yöntemi – Orantılı Pay Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %0 x Beta işletmesinin gerçeğe uygun değeri

Kontrol gücü olmayan paylar = %0 x 1.700.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 0.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri	2.000.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)	-
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)	(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000
Borçlar (-)	(300.000)
Net varlıklar	1.700.000
Şerefiye	300.000

Alfa işletmesi ile Beta işletmesi arasında tam birleşme olduğu için tam şerefiye veya kısmi şerefiye yöntemlerinin kullanılması hesaplanan şerefiye tutarını değiştirmemektedir.

Örnek 3.5: Alfa şirketi, 2.000.000 TL ödeyerek Beta şirketinin hisselerinin %80'ini satın aldı. Birleşme tarihinde, Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının defter değeri 1.250.000 TL, maddi olmayan varlıklarının defter değeri 500.000 TL ve borçlarının defter değeri 400.000 TL. Birleşme tarihinde, bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının adil değeri 1.500.000 TL, maddi olmayan varlıklarının adil değeri 500.000 TL ve borçlarının adil değeri 300.000 TL olarak belirlenmiştir (Demir, Bahadır, 2021: 772).

I. Yöntem (Tam Şerefiye – Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x (2.000.000 x 100/80)

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x 2.500.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 750.000.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri	2.000.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)	750.000
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)	(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000
Borçlar (-)	(300.000)
Net varlıklar	1.700.000
Şerefiye	1.050.000

II. Yöntem (Kısmi Şerefiye Yöntemi – Orantılı Pay Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x Beta işletmesinin gerçeğe uygun değeri

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x 1.700.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 340.000.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri	2.000.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)	340.000
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)	(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000
Borçlar (-)	(300.000)

Net varlıklar	1.700.000	
Şerefiye		640.000

Pazarlıklı satın alma sonucunda oluşan kazancın ölçümü: Transfer edilen değer ve kontrol gücü olmayan payın gerçeğe uygun değeri toplamının üstünde olabilen bir durumda, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların gerçeğe uygun değeri pazarlıklı satın alma olarak adlandırılmaktadır.

Örnek 3.6: Alfa şirketi, Beta şirketinin hisselerinin %80'ini 1.200.000 TL karşılığında satın aldı. Birleşme tarihinde Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının defter değeri 1.250.000 TL, maddi olmayan varlıklarının defter değeri 500.000 TL ve borçlarının defter değeri 400.000 TL'dir. Birleşme tarihinde Beta'nın tanımlanabilir maddi varlıklarının gerçeğe uygun değeri 1.500.000 TL, maddi olmayan varlıklarının gerçeğe uygun değeri 500.000 TL ve borçlarının gerçeğe uygun değeri bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından 300.000 TL olarak belirlenmiştir (Demir, Bahadır, 2021: 773).

I. Yöntem (Tam Şerefiye – Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x (1.200.000 x 100/80)

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x 1.500.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 300.000.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri		1.200.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)		300.000
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)		(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000	
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000	
Borçlar (-)	(300.000)	
Net varlıklar	1.700.000	
Şerefiye		(200.000)
Pazarlıklı satın alma sonucunda ortaya çıkan kazanç		200.000

II. Yöntem (Kısmi Şerefiye Yöntemi – Orantılı Pay Yöntemi):

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x Beta işletmesinin gerçeğe uygun değeri

Kontrol gücü olmayan paylar = %20 x 1.700.000

Kontrol gücü olmayan paylar = 340.000.-TL

Transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri	1.200.000
Kontrol gücü olmayan paylar (+)	340.000
Tanımlanabilir net varlıkların gerçeğe uygun değeri (-)	(1.700.000)
Maddi varlıklar	1.500.000
Maddi olmayan varlıklar (+)	500.000
Borçlar (-)	(300.000)
Net varlıklar	1.700.000
Şerefiye	(160.000)
Pazarlıklı satın alma sonucunda ortaya çıkan kazanç	160.000

Şerefiye hesaplama yaklaşımları karşılaştırıldığında tam şerefiye yönteminde tutar daha fazla olarak hesaplandığı görülmektedir.

Birleşme tarihinde, devralınan varlıkların gerçeğe uygun değeri ve üstlenilen borçların gerçeğe uygun değeri, devralınan işletmedeki kontrol gücü olmayan payların gerçeğe uygun değeri ile birlikte transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri toplamının altında kalabilir. Bu durumda ortaya çıkan kazanç, birleşme tarihinde kar veya zarar hesabında tanınır ve bu kazanç, devralan şirkete atfedilir (TFRS 3, P.34).

3.2.5. Eliminasyon İşlemleri

Eliminasyon kelimesi TDK’da “eleme” olarak tanımlanmaktadır. TFRS 10’da nelerin elimine edilmesi gerektiği hükmü yer almaktadır. TFRS 10 standardına göre konsolidasyonda kontrol gücü olmayan paylar hesaplandıktan sonra, grup işletmelerinin birbirleri ile gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir (TFRS 10, B86).

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasındaki amaç grubun finansal durumunu ve performansını tek bir işletme gibi göstermektir. Bunun sağlanabilmesi için grup işletmelerinin birbirleri ile gerçekleştirmiş oldukları işlemler elimine edilir. Eliminasyon işlemlerin mükerrerlik veya yanlışlık oluşturmaması için gerçekleştirilmelidir. Örnek olarak grup içi bir işletmede alacak gözüken tutar diğer grup içi şirkette borç gözükecektir. Bu tutarın elimine edilmemesi durumunda konsolide finansal tablolarda hem alacak hem de borç olarak mükerrerlik yaratacaktır (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 189).

3.2.5.1. Ana Ortaklığın Bağlı Ortaklıktaki Yatırımının ve Bağlı Ortaklığın Özkaynak Payının Elimine Edilmesi

Bağlı ortaklık yatırımları, ana ortaklığın aktifinde varlık olarak yer almaktadır. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken mükerrerlik olmaması için bağlı ortaklığın ana ortaklığa ait özkaynak payı ile ana ortaklığın aktifindeki varlık değerleri karşılıklı olarak elimine edilmesi gerekir.

Örnek 3.7: Ata ana ortaklığı Batı bağlı ortaklığının paylarının %80'ini 01.01.2023 tarihinde 360.000.-TL nakit bedel ödeyerek satın almıştır. Satın alma tarihinde şirketlerin finansal tabloları aşağıdaki gibidir (Fidan, 2019, s.128'den uyarlanmıştır):

Tablo 3.6. Ata ve Batı Şirketlerinin 01.01.2023 Tarihindeki Finansal Durum Tabloları

Bilanço Kalemi	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	
		Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri
Kasa	45.000	24.000	24.000
Binalar	900.000	300.000	330.000
Ticari Mallar	150.000	60.000	66.000
Bağlı Ortaklıklar	360.000		
Şerefiye			
AKTİF TOPLAMI	1.455.000	384.000	420.000
Borçlar	135.000	24.000	24.000
Özkaynak	1.320.000	360.000	396.000
Sermaye	420.000	240.000	240.000
Yedekler	900.000	120.000	156.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
PASİF TOPLAMI	1.455.000	384.000	420.000

Batı bağlı ortaklığının özkaynaklarının gerçeğe uygun değerinden Ata ana ortaklığına isabet eden pay tutarı $396.000.-\text{TL} * \%80 = 316.800.-\text{TL}$ 'dir. Ata ana ortaklığı %80 pay için 360.000.-TL ödeme yapmıştı. Bu durumda $360.000.-\text{TL} - 316.800.-\text{TL} = 79.200.-\text{TL}$ gerçeğe uygun değerden fazla ödeme yapmış oldu. Gerçeğe uygun değerden fazla ödeme yapılması şerefiyenin varlığını gösterir ve konsolidasyon için şerefiye tutarı hesaplanır.

Şerefiye = "Transfer edilen bedel + Kontrol gücü olmayan paylar + Daha önce elde tutulan payların gerçeğe uygun değeri - Edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının gerçeğe uygun değeri"

$$= 360.000.-\text{TL} + 79.200.-\text{TL} + 0 - 396.000.-\text{TL}$$

$$= 43.200.-\text{TL}$$

Ata ana şirketin Batı iştiraki üzerindeki payı %80'dir ve bu oran 100%'ün altında olduğundan dolayı kontrol gücü olmayan paylar bulunmaktadır. Konsolidasyon için, kontrol gücü olmayan paylar hesaplanmalı ve konsolide finansal durum tablosunda gösterilmelidir.

Kontrol Gücü Olmayan Paylar = Kontrol gücü olmayan payların raporlama tarihinde bağlı ortaklığın net aktifin defter değerindeki payı

$$= 396.000.-\text{TL} * \%20$$

$$= 79.200.-\text{TL}$$

Tablo 3.7. Ata ve Batı Şirketlerinin Satın Alma Sonrası 01.01.2023 Konsolide Çalışma Tablosu ve Konsolide Finansal Durum Tablosu

	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı		Düzeltilme ve Eliminasyon Kayıtları		Konsolide
		Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Borç	Alacak	
Kasa	45.000	24.000	24.000			69.000
Binalar	900.000	300.000	330.000	30.000		1.230.000
Ticari Mallar	150.000	60.000	66.000	6.000		216.000
Bağlı Ortaklıklar	360.000				360.000	-
Şerefiye				43.200		43.200
AKTİF TOPLAMI	1.455.000	384.000	420.000			1.558.200
Borçlar	135.000	24.000	24.000			159.000
Özkaynak	1.320.000	360.000	396.000	360.000	79.200	1.399.200
Sermaye	420.000	240.000	240.000	240.000		420.000
Yedekler	900.000	120.000	156.000	120.000		900.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar					79.200	79.200
PASİF TOPLAMI	1.455.000	384.000	420.000	439.200	439.200	1.558.200

Tablo 3.5’te görüleceği üzere şerefiye ve kontrol gücü olmayan paylar düzeltme ve eliminasyon kayıtları ile konsolide finansal durum tablosunda yer almaktadır.

3.2.5.2. Grup İçi Gelir ve Gider Kayıtlarının Elimine Edilmesi

Konsolide finansal tabloların hazırlanma amacı, grubun finansal durumunu ve performansını tek bir işletme olarak göstermektir. Bu nedenle, gruba dahil ortaklıklar arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelirler ve giderler birbirleriyle elenmelidir. Ana şirketin iştiraklerinden elde ettiği temettü geliri de bu eliminasyona dahil edilir. Bu şekilde, sadece grup dışındaki işletmelerle yapılan işlemlerden kaynaklanan gelirler ve giderler konsolide finansal tablolarda yer almaktadır (Huefner, Largay ve Hamlen, 2007: 253).

Örnek: 3.8: Ata ana ortaklığı 2023 yılı içerisinde ticari mal maliyeti 350.000.-TL olan ticari malı nakit olarak 525.000.-TL’ye bağlı ortaklığı olan Batı şirketine satmıştır. Batı şirketindeki payı %80’dir. Batı şirketi bu malı 612.500.-TL satış bedeli ile grup dışındaki bir şirkete satmıştır. Batı şirketi dönem içerisinde 28.000.-TL temettü dağıtmıştır. Grup içi başka bir işlem gerçekleşmemiştir. Gelir gider eliminasyonu:

Tablo 3.8. Ata ve Batı Şirketlerinin Gelir Gider Eliminasyonu

	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	Eliminasyon		Konsolide
			Borç	Alacak	
Yurt İçi Satışlar	525.000	612.500	525.000	-	612.500
STMM	350.000	525.000	-	525.000	350.000
Faaliyet Gelirleri	175.000	87.500	-	-	262.500
Temettü Gelirleri	28.000	-	28.000	-	-
Net Kar	378.000	175.000	-	-	525.000

*Temettü eliminasyonu 35.000.-TL * %80 = 28.000.-TL

Eğer eliminasyon işlemi yapılmamış olsaydı konsolide satışlar 1.137.500.-TL ve satılan ticari mallar maliyeti ise 875.000.-TL olacaktı.

3.2.5.3. Grup İçi Gerçekleşmemiş Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesi

Grup şirketleri birbirlerinden aldıkları tüm ticari malları aynı hesap dönemi içerisinde grup dışına satamamış olabilir. Doğal olarak stoklarında dönem içerisinde grup için

şirketlerden aldıkları ticari mallar bulunacaktır. Bu ticari mallar grup dışı şirketlere satılmadığı sürece kesinleşmiş gelir oluşmaz ve konsolide finansal tablolarda gösterilmezler.

Örnek 3.9: Örnek 3.8’de Batı bağlı ortaklığı Ata ana ortaklığından aldığı ticari mallardan 250.000.-TL tutarındaki kısmı dönem içerisinde satamadığı ve stokta bulundurmaya devam ettiği durumda kayıtlar farklı olacaktır (Maşuk Fidan, 2019, s.135’ten uyarlanmıştır).

Ticari Mallar (Grup dışına satılmamış, stokta)	250.000
Grup İçi Ticari Mal Maliyeti / Grup Dışından Satın Alınan Malın Orijinal Maliyeti (250.000/1,5)	166.667
Gerçekleşmemiş Gelir / Kar	83.333

Gerçekleşmemiş olan 83.333.-TL gelir elimine edilecektir. Batı bağlı ortaklığında 166.667.-TL tutarında sok bulunduğundan düzeltme kaydı yapılması gerekmektedir.

(1) Brüt kar marjı esas alındığında $275.000 * 612.500 / 525.000 = 320.833$.-TL bulunan değer, grup dışına satılan malın satış tutarıdır.

Tablo 3.9. Ata ve Batı Şirketlerinin Gerçekleşmemiş Gelir-Gider Eliminasyonu

	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	Eliminasyon		Konsolide
			Borç	Alacak	
Yurt İçi Satışlar	525.000	(1) 320.833	525.000	-	320.833
STMM	350.000	275.000	-	441.667	183.333
Net Kar	175.000	133.333	525.000	441.667	137.500

Gerçekleşmemiş gelir-gider çalışması konsolide çalışma tablosunda yapıldığı için grup şirketlerinin bireysel finansal tablolarında herhangi bir etki söz konusu değildir. Yapılan düzeltme/eliminasyon kayıtları sonraki dönemlerde de takip edilmeli ve grup dışına stok satışı gerçekleştiğinde gerekli düzeltme işlemleri yapılmalıdır (Üçoğlu, Fırat, 2019: 87).

3.2.5.4. Grup İçi Borç ve Alacak Kayıtlarının Elimine Edilmesi

Ticari hayatın gereği olarak grup işletmeleri arasında; mal ve hizmet satımından kaynaklanan veya grup içi bir şirketin nakit ihtiyacından dolayı gruba dahil bir şirketten

temin edilen nakitten dolayı, grup şirketleri karşılıklı borçlu ve alacaklı olabilirler. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken bu karşılıklı borç ve alacak tutarları elimine edilmektedir. Eliminasyon işlemleri sonucunda karşılıklı bakiyelerin kapanmış olması gerekmektedir (Baker, Lembke, King ve Jeffrey, 2008, 167).

Grup içi borç ve alacak eliminasyonu, alınan verilen çekleri, borç ve alacak senetlerini, avansları, ödenmemiş sermayeyi, gelir ve gider tahakkukları gibi işlemleri de içermektedir (Sümer Göğüş, 2007: 58).

Örnek 3.10: Ata ana ortaklığı nakit ihtiyacı içerisinde olan fakat bankadan kredi kullanamayan Batı bağlı ortaklığı için bankadan 650.000.-TL kredi çekip Batı bağlı ortaklığına göndermiştir. Bu işleme ilişkin eliminasyon/düzeltilme kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır:

Tablo 3.10. Ata ve Batı Şirketlerinin Borç/Alacak Eliminasyonu

Bilanço	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	Eliminasyon/Düzeltilme Kayıtları		Konsolide
			Borç	Alacak	
Bankalar		650.000			650.000
Bağlı Ortaklıktan Alacaklar	650.000			650.000	-
AKTİF TOPLAMI	650.000	650.000			650.000
Banka Kredileri	650.000				650.000
Ortaklara Borçlar		650.000	650.000		-
PASİF TOPLAMI	650.000	650.000	650.000	650.000	650.000

Tablo 3.7’de görüleceği üzere Ortaklara Borçlar Hesabı ile Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabı konsolide çalışma tablosunda eliminasyon/düzeltilme kayıtları kısmında dikkate alınmıştır.

Borç ve alacak eliminasyon işlemi sonucunda bakiye kalmaması beklenir. Fakat bazı durumlarda mahsup farkı ortaya çıkabilir. Örneğin, konsolide edilen finansal tabloların farklı tarihlerde hazırlanmış olması veya muhasebe hataları bu farka neden olabilir. Bu farkların mutabakat sağlanarak giderilmesi gerekmektedir (Sümer Göğüş, 2007: 59).

3.2.5.5 Grup İçi Duran Varlık Transferinden Kaynaklanan Gelir ve Giderlerin Elimine Edilmesi

Grup işletmeleri kendi aralarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin alım-satımını gerçekleştirebilmektedir. Bu kıymetlerin alım-satımı nedeniyle oluşan gelir ve giderler ile satış öncesi ve sonrası amortisman hesaplama farkları eliminasyon/düzeltilme işlemlerine tabi tutularak konsolide finansal tablolar hazırlanır (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015).

Örnek 3.11: Ata ana ortaklığı defter değeri 6.000.000.-TL olan arsasını 02.02.2023 tarihinde 28.000.000.-TL'ye Batı bağlı ortaklığına peşin bedel ile satmıştır.

Tablo 3.11. Ata ve Batı Şirketlerinin Duran Varlık Satışına İlişkin Konsolide Çalışma Tablosu

Bilanço	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	Eliminasyon/Düzeltilme Kayıtları		Konsolide
			Borç	Alacak	
Arsa ve Araziler		28.000.000		22.000.000	6.000.000
Gelir Tablosu Kalemi					
Diğer Faaliyetlerden Gelirler	22.000.000		22.000.000		-

Arsanın defter değeri ile satış fiyatı arasındaki fark karıdır. Grup içi duran varlık satışı söz konusu olduğundan bu kar eliminasyon/düzeltilme işlemi ile arsa defter değerine tekrar getirilmiş oldu. Konsolide çalışma tablosu Tablo3.8'de Arsa ve Araziler ile Diğer Faaliyetlerden Gelirlerin karşılıklı olarak çalıştırıldığı görülmektedir.

3.2.5.6 Grup İçi Zarar ile Yapılan Alım Satımların Elimine Edilmesi

Grup şirketler grup içi işlemlerinde her zaman karlı alım satım işlemi gerçekleştirmezler. Bazı durumlarda zararına grup içi satış işlemi gerçekleştirebilmektedirler. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken zararına yapılan grup içi işlemlerde elimine edilmelidir.

Örnek 3.12: Ata ana ortaklığı maliyet bedeli 550.000.-TL olan ticari malı Batı bağlı ortaklığına 412.500.-TL bedel ile satmıştır. Batı işletmesi bu malları grup dışına 687.500.-TL bedel ile satmıştır.

Tablo 3.12. Ata ve Batı Şirketleri Arasındaki Satışlardan Kaynaklanan Zararı Eliminasyonu

Gelir Tablosu Kalemi	Ata Ana Ortaklığı	Batı Bağlı Ortaklığı	Eliminasyon		Konsolide
			Borç	Alacak	
Yurt İçi Satışlar	412.500	687.500	412.500	-	687.500
STMM	550.000	412.500	-	412.500	550.000
Faaliyet Karı / Zararı	- 137.500	275.000	412.500	- 412.500	137.500

Grup dışına henüz satışı gerçekleşmediğinden eliminasyon ile ilgili işlemlerin etkisi ortadan kaldırılır. Bir işletme için gelir kaydı olan eliminasyon kaydı diğer işletme için gider kaydı olmakta bundan dolayı dönem K/Z'na etkisi olmamaktadır (Yalçın, 2020).

Eğer zararına satış bir değer düşüklüğünden kaynaklanıyorsa, ticari mal ya da duran varlık da olabilir, böyle durumlarda gerçekleşmemiş zararın stoklardan çıkarılması uygun görülmemektedir (Neo, Nyeen, 2008: 177).

3.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR SETİ

Konsolide finansal tablolar, ana şirketin ve onun denetimindeki iştiraklerin ve bağlı ortaklıkların varlıklarını, borçlarını, gelirlerini, giderlerini ve nakit dışı yükümlülüklerini, adeta tek bir ortaklık bünyesindeymiş gibi göstererek, grubun genelindeki finansal durumu ve işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlama amacını taşımaktadır.

3.3.1. Konsolide Finansal Durum Tablosu

Konsolide finansal durum tablosu, en az iki döneme ait karşılaştırmalı veriyi içerecek şekilde hazırlanmalıdır (TMS 1, 38A). Konsolide finansal durum tablosu, belirli bir tarihte sahip olunan varlıkları ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları gösteren bir tablodur.

Konsolide finansal durum tablosu hazırlanırken, ana şirketin ve iştiraklerin bilanço kalemleri toplanır. Ana şirketin iştiraktaki kayıtlı değeri ile iştirakin öz sermayesine olan oranı karşılıklı olarak elenir (Kaya, 2011: 37). EK A'da örnek konsolide finansal durum tablosu formatı eklenmiştir.

3.3.2. Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, kar veya zarar bölümünde sunulacak bilgiler açıklanmaktadır. Konsolide kar veya zarar tablosu hazırlanırken, ana şirketin ve iştiraklerin gelir ve gider kalemleri ayrı ayrı toplanır.

Grup şirketleri arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet satışları, toplam satış tutarından ve maliyet kalemlerinden çıkarılır. Benzer şekilde, gelir ve gider kalemleri için eliminasyon yapılır. İştiraklere ait azınlık paylarına ait net kar veya zararın kısmı ayrıca gösterilir. Ek B'de örnek bir konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu formatı bulunmaktadır.

3.3.3. Konsolide Özkaynaklar Değişim Tablosu

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında özkaynak değişiklikleri tablosu ve bu tabloya hangi kalemlerin dahil edilmesi gerektiği açıklanmaktadır. Konsolide özkaynak değişiklikleri tabloları, konsolide bilanço ve konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları kullanılarak hazırlanır.

Konsolide gelir tablosunda aşağıdaki başlıkların yer alması gerekmektedir:

- Dönemin kapsamlı geliri, ana ortaklık sahiplerinin ve kontrol gücü olmayan paylara düşen kısmı ayrı ayrı toplam tutarları belirtilerek gösterilmelidir.

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı kapsamında muhasebeleştirilen, geçmişe dönük uygulama veya geçmişe dönük düzeltmelerin etkileri gösterilmelidir.

- Kar veya zarar, diğer kapsamlı gelir, ortaklık ve ortaktan kaynaklanan işlemler her bir özkaynak bileşeni için ayrı olarak dönem başındaki ve dönem sonundaki değer değeri arasındaki mutabakat gösterilmelidir.

EK C'de örnek konsolide özkaynaklar değişim tablosu formatı eklenmiştir.

3.3.4. Konsolide Nakit Akış Tablosu

TMS 7 Nakit Akış Tablosu standardında nakit akış tabloları açıklanmaktadır. Standartta doğrudan ve dolaylı yöntemlerden birinin işletmeler tarafından tercih edilebileceği belirtilmiştir. Bu yöntemlerden birini tercih ettikten sonra işletme

faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri bazında nakit akış tabloları düzenlenmelidir.

TMS 7’de tek bir işletme için nakış akış tablosu oluşturulmasına yönelik ilke ve esaslar açıklanmıştır. Konsolide nakit akış tablosu hazırlanırken ek bazı kalemler nakit akış tablosuna eklenmekte bu durumda konsolide nakit akış tablolarını farklılaştırmaktadır.

Örnek olarak belirtmek gerekirse, kontrol gücü olmayan paylara ödenen temettüler konsolide nakış tablolarında yer almalıdır. Bu örneğe ek olarak bağıli ortaklıklardan alınan varlık veya kaynakların gerçeğe uygun değerini yansıtmayı amacıyla düzeltme yapılması gerekebilmektedir (Kıymetli Şen, Üçoğlu, Terzi, 2015: 220).

Yabancı paraya dayalı işlemlerin nakit akışlarının çevrimi ise TMS 7’ye göre nakit akışının ortaya çıktığı tarihteki kurlar üzerinden yapılacağı belirtilmiştir. Yabancı ülkedeki şirketlerin nakit akışlarının çevrimi de nakit akışının ortaya çıktığı tarihteki kurlar üzerinden gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu çevrim işlemlerinden kaynaklanan kur farklarından kaynaklanan realize olmamış kazanç ve kayıplar nakit akış olarak değerlendirilmemelidir. Dönem başlangıcındaki ve sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatlarının sağlanması amacı ile bu yabancı para cinsinden kayıt edilen nakit ve nakit benzerlerinin üzerindeki kur etkisi, nakit akış tablosunda yer almaktadır.

Bağıli ortaklık paylarındaki değişiklikler eğer kontrol gücünü kaybettirmiyorsa bu nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklana olarak nakit akış tablosunda yer alır.

Konsolide nakit akış tablosu hazırlamasında iki yöntem izlenebilir. Birincisi her bir işletme için ayrı ayrı nakit akış tabloları düzenlenir. Düzenlenen bu tablolar birleştirilerek ve gerekli düzeltmeler yapılarak konsolide nakit akış tablosu oluşturulur. İkinci yöntemde ise konsolide finansal durum tablosu ve konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tabloları düzenlendikten sonra yapılan sunumdur. Kolaylık sağlanması açısından nakit akış tablosu dolaylı yöntemle göre sıklıkla tercih edilmektedir. EK D’de örnek konsolide nakit akış tablosu formatı eklenmiştir.

3.3.5. Dipnotlar

Dipnotlar yer alacak konular TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında açıklanmıştır. Standartta göre dipnotlarda sunulacak bilgiler aşağıdaki gibi özetlenmiştir (TMS 1, P112):

- Uygulanan muhasebe politikaları ve finansal tabloların hazırlanma esasları hakkında bilgiler sunulmalıdır.
- Finansal tablolarda sunulmamış ve TFRS'ler tarafından zorunlu kılınan bilgiler sunulmalıdır.
- Finansal tablolarda sunulmamış fakat finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan bilgiler dipnotlarda sunulmalıdır.

Dipnotlar mümkün olduğunca sistematik bir şekilde sunulmalıdır. Sistematik sunum şekli belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirlik etkisini dikkate alınmalıdır.

Dipnotlar hazırlanırken, kuruluş her bir bilanço kalemi, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişiklikleri tablosu ve nakit akışları tablosundaki bilgilerle ilgili olarak açıklamalar arasında çapraz referans yapmalıdır. (TMS 1, P113).

EK E'de dipnotların içermesi gereken bilgiler ve ilişkili oldukları TMS/TFRS'ler örnek tablo olarak eklenmiştir.

3.4. BAZI ÜLKELERDE KONSOLİDASYON UYGULAMALARI

IFRS uygulamalarına geçiş ülkelerin mevcut muhasebe uygulamalarına göre çeşitli zorluklar içermektedir. Zorlukların altında yatan ana nedenlerden biri ise kural bazlı eski muhasebe sistemlerinden ilke bazlı doğasıyla IFRS'e geçişte yaşanmaktadır.

IFRS ile muhasebeciler ve bağımsız denetçiler için dinamik süreç başlamış ve eğitimlerin sürekliliği gündeme gelmiştir. IFRS ile alışlagelmiş bir algı olan muhasebenin mekanik bir süreç olduğu algısından meslek mensuplarının kurtularak esnek düşünce yapısına sahip olması gerektiği düşünülmektedir (Carmona ve Trombetta, 2008: 457).

3.4.1. İngiltere

İngiltere'de IFRS standartlarına geçiş süreci oldukça aşamalı bir şekilde gerçekleşmiştir. İngiltere, IFRS standartlarını benimseme kararı alarak bu sürece resmi olarak 2002 yılında başlamıştır. Ancak, tam anlamıyla IFRS standartlarına geçiş süreci,

2005 yılında Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen düzenleme ile ivme kazanmıştır.

AB, 2002 yılında bir düzenleme çıkarmış ve tüm şirketlere finansal tablolarını IFRS'e uygun olarak hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Bu düzenleme, AB üyesi ülkeleri, İngiltere dahil olmak üzere, finansal raporlama standartlarını birleştirmeye yönlendirmiştir.

İlk uygulama döneminde, şirketler IFRS'e geçiş için kapsamlı bir uyum sürecinden geçmişlerdir. Bu süreçte, finansal tabloların IFRS'e uygun hale getirilmesi, muhasebe politikalarının revize edilmesi ve finansal personelin eğitimi gibi adımlar atılmıştır. IFRS'e geçiş sürecinde, özellikle işletmelerin varlık ve borçlarını değerlendirme, muhasebe politikalarını belirleme ve raporlama süreçlerini uyarlama gibi konularda detaylı bir planlama yapmaları gerekmektedir. Bu süreç, şirketlerin finansal raporlamalarını uluslararası standartlara uygun hale getirmelerini sağlamıştır. IFRS ile gelen yeni terminoloji, tanımlar ve şekilsel gösterimler haricinde İngiltere'de uygulamada olan muhasebe derslerinin önemli ölçüde etkilenmediği gözlemlenmiştir (Stoner, Sangster, 2013: 291).

IFRS'lerin İngiltere muhasebe eğitim ve öğretim alanlarına önemli değişikliklere neden olmamasında İngiltere'nin yerel muhasebe standartlarının büyük ölçüde ilke bazlı olması neden olarak gösterilebilir (Jackling, 2013: 213).

İngiltere'de muhasebe alanındaki düzenleyici kurumlar:

- Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW),
- Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS),
- Association of Chartered Certified Accountants (ACCA),
- Chartered Accountants Ireland (CAI),
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA),
- Financial Reporting Council (FRC).

İngiltere'nin 2020'de AB'den ayrılması (Brexit) sonrasında, İngiltere kendi finansal düzenleyici otoritesi ve standartlarını belirleme yetkisine sahip olmuştur. Financial

Reporting Council (FRC), İngiltere'nin finansal raporlama standartlarını belirleyen kurum olmuştur. Bu bağlamda, İngiltere, IFRS'in evrimini bağımsız olarak yönlendirmekte ve uluslararası standartlarla uyumlu kalma çabası içerisinde.

İngiltere'de IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarıyla ilgili genel sorunları ve çözüm önerilerini maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Genel Sorunlar:

1- Kompleks Kurumsal Yapılar: Büyük şirketlerin karmaşık kurumsal yapıları, konsolidasyon sürecini karmaşıktırabilir.

2- İştiraklerle İlgili Bilgi Eksikliği: Bazı durumlarda, iştiraklerden gelen bilgiler eksik olabilir ya da gecikebilir.

3- Çeşitli Muhasebe Politikaları: İştirakler arasında farklı muhasebe politikalarının kullanılması konsolidasyonu zorlaştırabilir.

4- Yabancı Para Çevrimi: Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerde, farklı para birimleriyle çalışma zorluğu.

5- Varlık Değerlemesi: Varlıkların adil değerlendirilmesi konusunda belirsizlikler.

Çözüm Önerileri:

1- Bütünleşik Bilgi Sistemleri: Karmaşık kurumsal yapıları yönetmek için bütünleşik bilgi sistemleri kullanma.

2- İyi İletişim ve İş Birliği: Şirket içi ve iştiraklerle iyi bir iletişim ve iş birliği sağlamak.

3- Uyumlu Muhasebe Politikaları: İştirakler arasında muhasebe politikalarını standardize etmek veya uyumlu hale getirmek.

4- Yazılı Politikalar ve Prosedürler: Yabancı para çevrimi ve varlık değerlendirilmesi gibi konularda yazılı politikalar ve prosedürler oluşturmak.

5- Eğitim ve Yetenek Geliştirme: Çalışanlara ve muhasebe ekibine IFRS standartları ve konsolidasyon süreçleri konusunda eğitim sağlamak.

İlke bazlı muhasebe eğitimi uzun yıllardır sürdürmüş olan İngiltere, son yıllarda kural bazlı muhasebe eğitimi tercih etmeye başladığı gözlemlenmektedir (Jackling, 2013: 214).

3.4.2. Amerika

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), muhasebe standartları konusunda kendi ulusal standartlarını olan Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) sistemini kullanmaktadır. Ancak, ABD Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) arasında işbirliği ve uyum çabaları devam etmektedir.

ABD'de henüz IFRS standartlarına tam bir geçiş gerçekleşmemiştir. Bununla birlikte, ABD'deki bazı büyük şirketler ve çok uluslu şirketler, IFRS'e dayalı finansal raporlama pratikleri benimsemeye başlamıştır.

ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), IFRS'e geçiş konusunda bir dizi plan ve çerçeve sunmuş, ancak zorunlu bir geçiş tarihi belirlememiştir. SEC, şirketlerin IFRS'ye geçiş sürecini daha fazla inceleme ve değerlendirme yapma fırsatı tanıyan bir yaklaşım benimsemiştir. ABD'deki şirketlerin çoğu halen GAAP'a göre finansal raporlama yapmaya devam etmektedir. Ancak, gelecekte SEC'in IFRS'e geçişle ilgili daha fazla adım atması mümkündür. IFRS ve GAAP arasındaki uyumsuzluklar ve farklılıklar nedeniyle, ABD'deki şirketler, uluslararası finansal raporlamayı daha etkili bir şekilde benimseyebilmek adına dikkatli bir şekilde süreci yönetmektedirler.

ABD'de IFRS eğitimlerinin müfredata eklenmesiyle ilgili sorunlar (Özkaya ve Balcı, 2020: 159):

- US GAAP, ABD yerel muhasebe standartlarının aktif olarak uygulamada kullanılması,
- Eğitimcilerin yaş durumundan dolayı belli bir yaşa ulaşmış öğretmenlerin yeni kuralları öğrenme ve benimsemeye dirençli olması,
- Eğitim malzemelerinin IFRS'e uygun duruma getirilmesi karşılaşılan sorunlar.

Amerika'da IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarıyla ilgili genel sorunları ve çözüm önerilerini maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Genel Sorunlar:

- 1- **Karmaşık Şirket Yapıları:** Büyük holdinglerin karmaşık kurumsal yapıları, konsolidasyon süreçlerini karmaşıktırabilir.
- 2- **Muhasebe Standartlarının Farklılıkları:** Amerika'da genellikle GAAP kullanılmasına rağmen, bazı durumlarda şirketler IFRS'e geçiş yapabilir ve bu farklılıklar sorunlara neden olabilir.
- 3- **İştirak Bilgilerinin Toplanması:** İştiraklerden gelen bilgilerin eksik veya zamanında toplanması zorluğu.
- 4- **Finansal Varlık Değerlemesi:** Farklı varlık sınıflarının adil değerlemesi konusundaki belirsizlikler.
- 5- **Vergi İadeleri ve Borçları:** Vergi iadeleri ve borçları konusunda konsolidasyon süreçlerinde belirsizlikler.

Çözüm Önerileri:

- 1- **Entegre Bilgi Yönetim Sistemleri:** Şirket içi karmaşık yapıları daha iyi yönetmek için entegre bilgi yönetim sistemleri kullanımı.
- 2- **Uyumlu Raporlama:** GAAP ve IFRS arasındaki farklılıkları anlamak ve bu standartlar arasında uyum sağlamak için şirket içi raporlama süreçlerini iyileştirmek.
- 3- **İş birliği ve İletişim:** İştiraklerle daha etkili bir iş birliği ve iletişim kurmak.
- 4- **Adil Değerleme Uzmanlığı:** Finansal varlıkların adil değerlemesi konusunda uzmanlık sağlamak için finansal uzmanlarla çalışmak.
- 5- **Hukuki ve Vergisel Uzmanlık:** Vergi iadeleri ve borçları konusunda hukuki ve vergisel uzmanlık almak.

IFRS ve GAAP arasındaki uyumsuzluklar ve farklılıklar nedeniyle, ABD'deki şirketler, uluslararası finansal raporlamayı daha etkili bir şekilde benimseyebilmek adına dikkatli bir şekilde süreci yönetmektedirler. ABD'de IFRS eğitiminde yaşanan sıkıntıları çözmek için SEC tarafından zorunlu düzenlemelerin yapılması gerektiği söylenebilir.

3.4.3. Almanya

Almanya'da, finansal raporlama standartları konusunda uzun yıllar boyunca Alman Muhasebe Standartları Kurulu (German Accounting Standards Board - DRSC) tarafından

belirlenen German Generally Accepted Accounting Principles (German GAAP) kullanılmıştır. Ancak, IFRS standartlarına geçiş süreci, özellikle Avrupa Birliği'nin (AB) IFRS'e geçiş çabaları kapsamında ivme kazanmıştır.

AB, 2002 yılında bir düzenleme çıkarmış ve tüm AB üye ülkelere finansal raporlarını IFRS'e uygun olarak hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Bu düzenleme doğrultusunda Almanya da IFRS'e geçiş sürecine dahil olmuştur.

Almanya'da zorunlu IFRS uygulaması, AB düzenlemesi doğrultusunda 2005 yılında başlamıştır. Bu tarihten itibaren Alman şirketleri, konsolide finansal tablolarını IFRS standartlarına uygun bir şekilde hazırlamak zorunda kalmıştır. Alman Muhasebe Standartları Kurulu (DRSC), Alman şirketlerini IFRS'e uyum sürecinde desteklemek ve rehberlik etmek amacıyla çalışmalarını sürdürmüştür. DRSC, IFRS'e geçişin Almanya'da etkili bir şekilde yönetilmesi için rehberlik belgeleri ve eğitim programları sunmuştur (Üstündağ, 2000: 42).

Alman şirketleri, IFRS'e geçiş sürecinde muhasebe politikalarını revize etme, finansal raporlama süreçlerini güncelleme ve uluslararası standartlara uygun hale getirme adımlarını atmışlardır. Bu süreç, özellikle varlık ve borçların değerlemesi, finansal araçların sınıflandırılması gibi konularda detaylı bir çalışma gerektirmiştir. Almanya'da halka açık şirketler IFRS raporlama ile yüksek kaliteli finansal raporlama ile düşük maliyetli finansmana ulaşmış ve bununla birlikte pazar paylarını artırmışlardır (Apak, 2021: 42).

Almanya'da IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarıyla ilgili genel sorunları ve çözüm önerilerini maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Genel Sorunlar:

- 1- **Karmaşık İş Yapıları:** Büyük şirketlerin karmaşık kurumsal yapıları, konsolidasyon süreçlerini karmaşıktırabilir.
- 2- **Uluslararası Standartlar ile Uyum:** Alman şirketlerinin IFRS'e geçiş yapması ve bu standartlarla uyum sağlama zorluğu.
- 3- **Çeşitli Muhasebe Politikaları:** İştirakler arasında farklı muhasebe politikalarının kullanılması konsolidasyon sürecini karmaşık hale getirebilir.

- 4- **İştirak Bilgilerinin Yetersizliği:** İştiraklerden gelen bilgilerin eksik veya zamanında toplanması konusundaki zorluklar.
- 5- **Adil Değerleme Belirsizlikleri:** Finansal varlıkların adil değerlemesi konusundaki belirsizlikler.

Çözüm Önerileri:

- 1- **Kapsamlı Bilgi Yönetimi Sistemleri:** Şirket içinde karmaşık yapıları yönetmek için kapsamlı bilgi yönetim sistemlerinin kullanılması.
- 2- **Personel Eğitimi:** IFRS'e geçişin etkilerini anlamak için muhasebe personeline düzenli eğitim sağlanması.
- 3- **Uyumlu Muhasebe Politikaları:** İştirakler arasında muhasebe politikalarının standardize edilmesi veya uyumlu hale getirilmesi.
- 4- **İştirak İletişimi Güçlendirmesi:** İştiraklerle daha etkili bir iletişim kurulması ve bilgi paylaşımını güçlendirmek.
- 5- **Adil Değerleme Uzmanlığı:** Finansal varlıkların adil değerlemesi konusunda uzmanlardan destek almak.

Almanya'daki şirketler, IFRS standartlarını benimseyerek, finansal tablolarını daha geniş bir uluslararası kitleyle paylaşabilir hale gelmiş ve küresel yatırımcılar için daha çekici hale gelmiştir.

3.4.3. Fransa

Fransa'da, finansal raporlama standartları uzun yıllar boyunca Fransız Muhasebe Standartları Kurulu (Autorité des normes comptables - ANC) tarafından belirlenen French Generally Accepted Accounting Principles (French GAAP) kullanılmıştır. Ancak, Avrupa Birliği'nin (AB) IFRS'e geçiş süreci kapsamında, Fransa da AB düzenlemelerine tabi olmuştur.

AB düzenlemeleri çerçevesinde, Fransa'da zorunlu IFRS uygulaması 2005 yılında başlamıştır. Bu tarihten itibaren Fransız şirketleri, konsolide finansal tablolarını IFRS standartlarına uygun bir şekilde hazırlamak zorunda kalmıştır. Fransız Muhasebe Standartları Kurulu (ANC), Fransız şirketlerini IFRS'e uyum sürecinde desteklemek amacıyla çeşitli rehberlik ve eğitim kaynakları sağlamıştır. ANC, özellikle Fransız

şirketlerinin IFRS standartlarına geçiş sürecinde karşılaştığı özel durumları ele alarak rehberlik sunmuştur. 2005 yılında IFRS'e geçişle muhasebe akademisyenleri Fransızca olarak kendi eğitim araçlarını oluşturmaya ve eğitim vermeye başlamışlardır (Jackling, 2013: 212)

Fransa'da IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarıyla ilgili genel sorunları ve çözüm önerilerini maddeler halinde aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Genel Sorunlar:

- 1- **Karmaşık İş Yapıları:** Büyük şirketlerin karmaşık kurumsal yapıları, konsolidasyon süreçlerini karmaşıktırabilir.
- 2- **Muhasebe Standartları Arasındaki Farklar:** Fransız muhasebe standartları (Plan Comptable Général) ile IFRS arasındaki farkların yönetilmesi.
- 3- **Çeşitli Muhasebe Politikaları:** İştirakler arasında farklı muhasebe politikalarının kullanılması konsolidasyon sürecini karmaşıktırabilir.
- 4- **İştirak Bilgilerinin Yetersizliği:** İştiraklerden gelen bilgilerin eksik veya zamanında toplanması konusundaki zorluklar.
- 5- **Dil ve Kültürel Farklılıklar:** Uluslararası operasyonlar yürüten şirketler için dil ve kültürel farklılıkların konsolidasyon süreçlerine etkisi.

Çözüm Önerileri:

- 1- **Entegre Bilgi Yönetimi Sistemleri:** Karmaşık yapıları yönetmek için entegre bilgi yönetimi sistemlerinin kullanılması.
- 2- **Personel Eğitimi:** IFRS'e geçişin etkilerini anlamak için muhasebe personeline düzenli eğitim sağlanması.
- 3- **Uyumlu Muhasebe Politikaları:** İştirakler arasında muhasebe politikalarının standardize edilmesi veya uyumlu hale getirilmesi.
- 4- **İştirak İletişimi Güçlendirmesi:** İştiraklerle daha etkili bir iletişim kurulması ve bilgi paylaşımını güçlendirmek.
- 5- **Kültür ve Dil Uzmanlığı:** Dil ve kültürel farklılıkları yönetmek için uzmanlardan destek almak.

3.4.4. Ülkelerin Ortak Sorunları ve Çözüm Önerileri

IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri araştırması yapılan İngiltere, Amerika, Almanya ve Fransa için aşağıdaki sonuçlar ortak konular olarak belirtilebilir:

Benzer sorunlar:

- Şirketlerin karmaşık iş yapıları
- Yerel ve IFRS standartları arasındaki farklar,
- Konsolidasyona dahil olan işletmelerdeki farklı muhasebe politikaları,
- Konsolidasyona dahil olan şirketlerden gelen bilgilerin zamanında ve eksiksiz gelmesi,
- Finansal varlıkların değerlemesinde yetkin bir uzman desteği,
- Uluslararası şirketlerin konsolidasyonunda şirketlerin farklı dil kullanması.

Benzer sorunlar için çözüm önerileri

- Entegre bilgi yönetim sistemlerinin kurulması,
- Personel eğitimi,
- Uyumlu muhasebe politikaları,
- Konsolidasyona dahil olacak şirketler için güçlendirilmiş iletişim,
- Finansal varlık değerlemesinde yetkin uzmanlardan destek alınması,
- Uluslararası şirketlerin konsolidasyonunda dil birliğini sağlayacak alt yapının oluşturulması.

IFRS uygulamalarına geçişte her ülke değişik alanlarda çeşitli zorluklar yaşamaktadır.

IFRS uygulamaları için sürekli eğitim programlarının düzenlenmesi ve bu alanda akademisyen sayılarının eğitmen ihtiyacını karşılayacak şekilde artırılması gerekmektedir.

Ülkeler arası eğitim iş birliklerinin yapılması ve IFRS uygulama sürecine erken başlayan ülkelerdeki akademisyenlerin tecrübelerini diğer ülke akademisyenleri ile paylaşması IFRS'e sağlıklı geçiş için uygulanabilecek yöntemlerdendir.

BÖLÜM 4. KONSOLİDASYON UYGULAMA ÖRNEĞİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmenin konsolide finansal tablolarının ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerinin neler olduğunu belirlemektedir. Türkiye uygulamalarında şirketler finansal tablolarını yasal mevzuata uygun olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve VUK değerleme hükümlerini esas alarak hazırlamaktadırlar. Mevzuatları gereği MSUGT/VUK ile TFRS karşılaştırıldığında sınıflandırma ve değerlendirme esasları farklılıklar göstermektedir.

MSGUT/VUK değerlendirme hükümleri esas alınarak oluşturulan finansal tablolar ağırlıklı olarak vergi otoritesinin istediği bilgileri sunan finansal tablolar olma özelliği taşımaktadırlar. TFRS 10 kapsamında konsolide finansal tablolar hazırlanabilmesi için ilk olarak MSGUT/VUK değerlendirme hükümleri esas alınarak hazırlanan finansal tablolar muhasebe tekniğine uygun olarak sınıflandırma ve düzeltme işlemleri/kayıtları ile TMS/TFRS esaslı finansal tablolara dönüştürülmelidir (Karacan, Uygun, 2017: 4).

4.1. Uygulamanın Amacı, Kapsamı ve Metodolojisi

Uygulama örneğinde Bilimsel araştırma yöntemlerinden Olay (Vaka) Yöntemi tercih edilmiştir. Bilimsel araştırmasında nasıl ve niçin sorularının cevaplarını arayan araştırmacılar Olay (Vaka) Yöntemini tercih etmektedir. Bu yöntemde araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır. Olay (Vaka) Yönteminin çalışmaya katkıları:

- Nasıl? sorusundan hareketle, konsolide finansal tabloların nasıl hazırlandığının tespitine yönelik araştırmacıya fırsatlar sunması,
- Konu ile ilgili araştırmada amaçlara ulaşabilmede en uygun yöntemlerden biri olması,

- Konunun değişik yönlerinin araştırmacı tarafından görülmesini sağlaması,
- Uygulama belirli sektör ve şirketler üzerinde gerçekleştirildiğinden ulaşılan sonuçların ilgili uygulama özelindeki durumlarla sınırlı olması.

TFRS'ye uygun konsolidasyon uygulamasını daha anlaşılır kılmak amacıyla, Türkiye'de faaliyet gösteren iki işletmenin gerçek verilerine dayanarak bir uygulama hazırlanmıştır. İşletme yönetimlerinin gizlilik talebi üzerine, işletmelerin isimleri değiştirilmiş ve uygulamaya dahil edilmiştir.

Ana şirket lojistik sektöründe yirmi seneden fazla süredir faaliyette olan A Lojistik A.Ş.'dir. Bağlı ortaklık ise ağırlıklı lojistik sektör olmak üzere teknolojik projeler gerçekleştiren B Teknoloji A.Ş.'dir. Ana Ortaklığın bağlı ortaklıktaki payı %68 olup bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücüne sahiptir.

Örnek uygulamaya TFRS dönüşümü öncesi finansal tabloların sunumu ile başlanacaktır. Sonrasında TFRS'ye uyumlu hale getirmek için muhasebe tekniğine uygun olarak sınıflandırma ve düzeltme kayıt uygulamaları yapılacaktır. Son aşama olan konsolidasyon işlemleri ise şirketleri detaylıca tanıyıp TFRS'ye uygun finansal tabloları hazırlandıktan sonra gerçekleştirilecektir.

TFRS uyarınca konsolidasyonda karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri uygulama sonrasında detaylandırılacaktır.

4.2. Konsolide Edilecek Şirketlerin Genel Bilgileri ve TFRS Uyumu Öncesi Finansal Tablolar

Ana ortaklık olan A A.Ş'nin 31.12.2022 tarihi itibarı ile açık mizanı aşağıdaki gibi kayıtlarda yer almaktadır.

Tablo 4.1. A Lojistik A.Ş. 31.12.2022 MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Açık Mizan

Hesap kodu	Hesap adı	TL Bakiye
100	KASA	12.094
101	ALINAN ÇEKLER	178.206
102	BANKALAR	15.795.954
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	8.411.536
120	ALICILAR	12.648.723

128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	888.130
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK. KARŞ. (-)	(888.130,)
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	133.346
150	İLK MADDE VE MALZEME	148.992
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM	2.828.634
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.002.024
181	GELİR TAHAKKUKLARI HESABI	10.164
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	634.788
192	DİĞER KDV	2.223.871
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER/FONLAR	78.161
195	İŞ AVANSLARI	20.192
196	PERSONEL AVANSLARI	41.992
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	14.991
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER	20.600.000
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR	1.714.440
250	ARSA VE ARAZİLER	900.000
252	BİNALAR	174.827
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	14.085.847
254	TAŞITLAR	2.897.765
255	DEMİRBAŞLAR	858.661
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(13.864.822,)
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.151.046
260	HAKLAR	220.103
261	ŞEREFİYELER	11.654.973
264	ÖZEL MALİYETLER	1.320.150
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VAR.	78.932
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(785.605,)
280	GELECEK YILLARA AIT GİDERLER	87.352
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER/FONLAR -YIL.SARİ İŞLER	29.719
309	DİĞER MALİ BORÇLAR	(22.318,)
320	SATICILAR	(5.062.966,)
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	(4.360,)
331	ORTAKLARA BORÇLAR	(904.108,)
335	PERSONELE BORÇLAR	(197.032,)
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	(719,)
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	(1.332.952,)
360	ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR	(417.008,)
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	(118.005,)
368	VAD.GEÇ. ERT. VEYA TAK.VERG.VE DİĞ. YÜK.	(17.275,)
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	(2.237,)
381	GİDER TAHAKKUKLARI	(305.544,)
400	BANKA KREDİLERİ	(3.196.180,)
500	SERMAYE	(30.888.264,)

529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	(361,)
540	YASAL YEDEKLER	(1.950.946,)
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	(2.843.546,)
549	ÖZEL FONLAR	(1.234.812,)
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	(14.372.006,)
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	454.418
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	(2.019.453,)
601	YURT DIŞI SATIŞLAR	(64.327.769,)
602	DİĞER GELİRLER	(284.472,)
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	130.479
622	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	42.552.749
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.131.033
640	İŞTİRAK GELİRLERİ	(305.033,)
642	FAİZ GELİRLERİ	(495.521,)
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	(22.592,)
646	KAMBİYO KARLARI	(4.102.806,)
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	(48.456,)
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	115.024
656	KAMBİYO ZARARLARI	2.229.087
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	22.570
660	FİNANSMAN GİDERLERİ	331.159
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	9.237
689	DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR	372.840
691	DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. HESABI	821.089

Bağlı ortaklık olan B A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihi itibari ile açık mizanı aşağıdaki gibi kayıtlarda yer almaktadır.

Tablo 4.2. B Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 MSUGT ve VUK Değerleme Hükümleri Esas Alınarak Düzenlenmiş Açık Mizan

Hesap kodu	Hesap adı	TL Bakiye
100	KASA	42.012
102	BANKALAR	93.730
120	ALICILAR	610.726
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	8.709
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	504
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	5.905
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	66.121
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	12.010
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	178.734
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	254

195	İŞ AVANSLARI	13.187
196	PERSONEL AVANSLARI	3.700
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	22.000
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.228
254	TAŞITLAR	117.009
255	DEMİRBAŞLAR	152.266
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(101.532)
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	4.842.010
260	HAKLAR	136.939
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER.	34.812
264	ÖZEL MALİYETLER	55.005
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	(128.063)
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	1.284.615
320	SATICILAR	(609.589)
335	PERSONELE BORÇLAR	(12.074)
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	(3.027)
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	(5.289.730)
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	(19.980)
361	ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ	(29.898)
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	(2.889.335)
500	SERMAYE	(10.000)
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI	(10.097)
540	YASAL YEDEKLER	(2.790)
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	(527.363)
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	1.515.609
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	(122.074)
602	DİĞER GELİRLER	(26.164)
622	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	267.543
630	İSTANBUL TEKNOPARK ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	90.943
631	PAZ.SATIŞ VE DAĞ.GİDERLERİ	171.461
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	125.069
642	FAİZ GELİRLERİ	(4.990)
646	KAMBİYO KARLARI	(113.468)
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	(529)
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	30.893
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)	718
660	FİNANSMAN GİDERLERİ	13.112
679	DİĞ.OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	(645)
681	ÖNCEKİ DÖN.GİD.VE ZARARLARI (-)	6
689	DİĞER O. DIŞI GİD.VE ZARAR. (-)	4.516

Her iki şirketin 31.12.2021 TFRS uyumlu bireysel finansal tabloları bulunmaktadır. Ayrıca grup her yıl konsolide finansal tablolarını hazırlamaktadır. Konsolide finansal tablolar bu grup için iki yıl karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır. 31.12.2021 TFRS dönüştürme kayıtları yeni hazırlanacak dönem için taşıma kayıtları ile 31.12.2022 TFRS dönüşüm kayıtları içerisinde yer alacaktır.

4.3. Şirketlerin TFRS Uyumlu Finansal Tablolarının Hazırlanması

MSUGT/VUK ile TMS/TFRS değerlendirme ve sınıflandırma esasları farklı olduğundan konsolidasyona dahil olacak şirketlerin öncelikli olarak TFRS uyumlu olarak bireysel finansal tabloları hazırlanmalıdır.

4.3.1. A Lojistik A.Ş. TFRS Uyumlu Finansal Tabloların Hazırlanması

Önceki dönemlerde TFRS uyumlu finansal tablolar düzenlendiğinden dolayı ilk olarak geçmiş dönem kayıtlarının doğruluğu tekrar kontrol edilerek ilgili döneme dahil etme (taşıma) işlemi gerçekleştirilir. Raporlama dönemi için kurumlar vergisi oranı %22'dir.

a) Geçmiş Dönem Kayıtları (31.12.2021)

A A.Ş. 2021 dönemi sonunda sonraki döneme taşınacak düzeltmeler aşağıdaki gibidir. Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	101 Alınan Çekler	113.157	113.157
	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşı. (-)		113.157
253 Tesis Makine ve Cihazlar Değer Artış Fonu	551 Makine Parkuru Yeniden Değerleme Değer Artışı	19.927.975	19.529.415
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	257 Birikmiş Amortisman (-)	627.037	436.629
381 Gider Tahakkukları	Yatırım Amaçlı G. Birikmiş Amortismanlar (-)	298.316	34.723
551 MDV Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	374 İzin Karşılığı	2.148.236	557.532
	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		654.892
	499 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.677.537
	549 Özel Fonlar		1.621.233

553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	99.630	21.919
	300 Banka Kredileri		75.383
570 Geçmiş Yıl Karları		1.621.226	
Toplam		24.835.576	24.835.576

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
570 Geçmiş Yıl Karları	123 Ticari Alacaklar Vade Farkı	395.637	395.637
323 Ticari Borçlar Vade Farkı	570 Geçmiş Yıl Karları	76.497	76.497
570 Geçmiş Yıl Karları	150 İlk Madde ve Malzeme	4.492	4.492
570 Geçmiş Yıl Karları	151 Yarı Mamuller	38.401	38.401
570 Geçmiş Yıl Karları	157 Diğer Stoklar	4.790	4.790
570 Geçmiş Yıl Karları	181 Gelir Tahakkukları	17.761	17.761
Toplam		537.578	537.578

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
549 Özel Fonlar	261 Şerefiye	3.036.479	11.654.973
542 Olağanüstü Yedekler		2.843.546	
570 Geçmiş Yıl Karları		740.238	
500 Sermaye		4.768.084	
570 Geçmiş Yıl Karları		266.625	
570 Geçmiş Yıl Karları	549 Özel Fonlar	348.746	348.746
Toplam		12.003.719	12.003.719

2021 dönemi sonunda 2022 dönemine taşınacak kayıtlar aşağıdaki örnek çalışma excel tablosunda uygulamalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 4.3. Geçmiş Dönem Kayıtlarının 31.12.2022 TFRS Uyum Çalışma Excel Tablosuna Alınması:

VARLIKLAR		CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	TOPLAM
DÖNEN VARLIKLAR		44.168.677	(574.238)	43.594.439
HAZIR DEĞERLER		15.986.254	(113.157)	15.873.097
100	Kasa	12.094		12.094
101	Alınan Çekler	178.206	(113.157)	65.049

102	Bankalar			
102-1	Bankalar - Vadesiz Mevduat	945.454		945.454
102-2	Bankalar - Vadeli Mevduat (3 aydan kısa)	14.850.500		14.850.500
Menkul Kıymetler (Finansal Yatırımlar)		8.411.536		8.411.536
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	8.411.536		8.411.536
TİCARİ ALACAKLAR		12.648.723	(395.637)	12.253.086
120	Alıcılar	12.648.723		12.648.723
123	Ticari Alacaklar Vade Farkı		(395.637)	(395.637)
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	888.130	113.157	1.001.287
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(888.130)	(113.157)	(1.001.287)
DİĞER ALACAKLAR		133.346		133.346
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	133.346		133.346
STOKLAR		3.979.651	(47.684)	3.931.967
150	İlk Madde ve Malzeme	148.992	(4.492)	144.500
151	Yarı Mamuller	2.828.634	(38.401)	2.790.233
157	Diğer Stoklar		(4.790)	(4.790)
159	Verilen Sipariş Avansları	1.002.024		1.002.024
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		10.164	(17.761)	(7.597)
180	Gelecek Aylara Ait Giderler			
181	Gelir Tahakkukları	10.164	(17.761)	(7.597)
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		2.999.004		2.999.004
190	Devreden KDV	634.788		634.788
192	Diğer KDV	2.223.871		2.223.871
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	78.161		78.161
195	İş Avansları	20.192		20.192
196	Personel Avansları	41.992		41.992
		-	-	
DURAN VARLIKLAR		41.138.380	8.428.688	49.567.068
FİNANSAL YATIRIMLAR				
TİCARİ ALACAKLAR		14.991		14.991
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.991		14.991
DİĞER ALACAKLAR				
MALİ DURAN VARLIKLAR		22.314.440		22.314.440
240	Bağlı Menkul Kıymetler	20.600.000		20.600.000
245	Bağlı Ortaklıklar	1.714.440		1.714.440
MADDİ DURAN VARLIKLAR		6.203.324	19.491.346	25.694.670
250	Arazi ve Arsalar	900.000		900.000
252	Binalar	174.827		174.827
253	Tesis Makine ve Cihazlar	9.819.847		9.819.847
253	Makine Parkuru	4.266.000		4.266.000
253	Tesis Makine ve Cihazlar Değer Artış Fonu		19.927.975	19.927.975
254	Araçlar			

254-1	Taşıtlar	2.897.765		2.897.765
255	Demirbaşlar	858.661		858.661
257	Birikmiş Amortisman (-)	(13.864.822)	(436.629)	(14.301.451)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.151.046		1.151.046
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER			(34.723)	(34.723)
YAT	Birikmiş Amortismanlar (-) (YAT)		(34.723)	(34.723)
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		12.488.553	(11.027.935)	1.460.618
260	Haklar	220.103		220.103
261	Şerefiye	11.654.973	(11.654.973)	
264	Özel maliyetler	1.320.150		1.320.150
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	78.932		78.932
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(785.605)	627.037	(158.568)
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		87.352		87.352
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	87.352		87.352
DİĞER DURAN VARLIKLAR		29.719		29.719
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	29.719		29.719
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI				
299	Ertelenmiş Vergi Varlığı			
TOPLAM VARLIKLAR		85.307.057	7.854.449	93.161.507

Tablo 4.3. Geçmiş Dönem Kayıtlarının 31.12.2022 TFRS Uyum Çalışma Excel Tablosuna Alınması (devamı)

YÜKÜMLÜLÜKLER		CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	Toplam
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		8.384.524	258.102	8.642.626
MALİ BORÇLAR		22.318	75.383	97.700
300	Banka Kredileri		75.383	75.383
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri			
309	Diğer Mali Borçlar	22.318		22.318
TİCARİ BORÇLAR		5.067.326	-76.497	4.990.829
320	Satıcılar	5.062.966		5.062.966
320-A	Satıcılar (ilişkili taraf)			
323	Ticari Borçlar Vade Farkı		-76.497	-76.497
326	Verilen Depozito ve Teminatlar	4.360		4.360
DİĞER BORÇLAR		1.101.859		1.101.859
331	Ortaklara Borçlar	904.108		904.108
335	Personele Borçlar	197.032		197.032
336	Diğer Çeşitli Borçlar	719		719
ALINAN AVANSLAR		1.332.952		1.332.952

340	Alınan Sipariş Avansları	1.332.952		1.332.952
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		554.526		554.526
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar			
360-1	Ücretle İlgili Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.110		106.110
360-2	Ücret Dışındaki Vergi ve Fonlar	310.898		310.898
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	118.005		118.005
368	Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yük.	17.275		17.275
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2.237		2.237
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			557.532	557.532
374	İzin Karşılığı		557.532	557.532
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		305.544	-298.316	7.228
381	Gider Tahakkukları	305.544	-298.316	7.228
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.196.180	2.332.429	5.528.609
MALİ BORÇLAR		3.196.180		3.196.180
400	Banka Kredileri	3.196.180		3.196.180
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			654.892	654.892
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		654.892	654.892
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			1.677.537	1.677.537
499	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.677.537	1.677.537
ÖZKAYNAKLAR		73.726.354	5.263.918	78.990.272
ÖDENMİŞ SERMAYE		30.888.264	-4.768.084	26.120.180
500	Sermaye	30.888.264	-4.768.084	26.120.180
SERMAYE YEDEKLERİ		361		361
529	Diğer Sermaye Yedekleri	361		361
KAR YEDEKLERİ		6.029.304	-3.910.046	2.119.259
540	Yasal Yedekler	1.950.946		1.950.946
542	Olağanüstü Yedekler	2.843.546	-2.843.546	
549	Özel Fonlar	1.234.812	-1.066.500	168.312
KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAKLAR			17.303.468	17.303.468
551	Makine Parkur Yeniden Değerleme Değer Artışı		19.529.415	19.529.415
551	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi		-2.148.236	-2.148.236
553	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)		-99.630	-99.630
553-V	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi		21.919	21.919
GEÇMİŞ YIL KARLARI / (ZARARLARI)		13.917.589	-3.361.420	10.556.168

570	Geçmiş Yıl Karları	14.372.006	-3.361.420	11.010.586
580	Geçmiş Yıl Zararları (-)	-454.418		-454.418
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		22.890.836		22.890.836
590	Dönem Net Karı	22.890.836		22.890.836
TOPLAM TÜKÜMLÜLÜKLER		85.307.057	7.854.449	93.161.507

A Lojistik A.Ş.'nin 2021 döneminden aktarılabacak olan 7.854.449.-TL'lik düzeltme kayıtları varlık ve yükümlülük hesaplarına uygun olarak taşınarak TFRS uyum çalışma excel tablosunda geçmiş dönem kayıtları sütununa alınmıştır.

b) Geçmiş Dönem İçin İptal Kayıtları

A A.Ş. için 2021 döneminde hesaplanmış, sonraki dönem kontrolleri yapıldığında iptal edilmesi gereken kayıtlar aşağıda yer almaktadır.

Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
123 Ticari Alacaklar Vade Farkı	673 Vade Farkı Gelirleri	395.637	395.637

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
683 Vade Farkı Giderleri (-)	150 İlk Madde ve Malzeme	119.390	4.492
	151 Yarı Mamuller		38.401
	323 Ticari Borçlar Vade Farkı		76.497
Toplam		119.390	119.390

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
181 Gelir Tahakkukları	600 Yurtiçi Satışlar	7.597	7.597

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
300 Banka Kredileri	660-1 Faiz Giderleri	75.383	75.383

Yukarıda 2021 dönemi için hesaplanan ticari borçlar ve ticari alacaklar vade farkı düzeltilmesi iptal edilmiştir. Şirket yönetimi önceki dönem gelir yazılan 7.597.-TL'lik tutarın işlemin konusunun kalmamasından dolayı iptal etmiştir. Son işlemde önceki yıl hesaplanan faiz tahakkuku işlemi iptal edilmiştir.

c) Cari Dönem Düzeltme Kayıtları

A A.Ş. için 2022 dönemi için düzeltme kayıtları maddeler halinde aşağıda yer almaktadır.

Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

1-TFRS kapsamında ertelenmiş vergi hesaplamasına ilişkin düzeltmeler aşağıdaki gibi yapılmıştır:

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
499 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	699 Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	563.727	563.727
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	551 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	22.665	43.840
499 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		21.175	-
Toplam		607.567	607.567

2-TFRS kapsamında amortisman düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi yapılmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
257 Birikmiş Amortisman (-)	Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV olarak kullanılan için)	757.427	278.417
YAG Birikmiş Amortismanlar (-)	268 Birikmiş Amortismanlar (-)	22.030	820.403
549 Özel Fonlar		168.312	
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)		151.051	
551 Makine Parkuru Değerleme Değer Artışı	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	398.545	398.545
Toplam		1.497.366	1.497.366

3-TFRS kapsamında kredilerin vadeye çekilmesi ve faiz tahakkukunun yapılması aşağıdaki gibi kayıtlara alınmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
400 Banka Kredileri	303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	3.196.180	3.196.180
660-1 Faiz Giderleri	303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	37.339	37.339
Toplam		3.233.518	3.233.518

4-TFRS kapsamında alınan çekler hesabında kur değerlendirme düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
646 Kambiyo Karları	101 Alınan Çekler	65.049	65.049

5-TFRS kapsamında önceki dönem stok değerinin düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
157 Diğer Stoklar	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	4.790	4.790

6-TFRS kapsamında ticari borçlar vade farkı hesaplanıp aşağıdaki gibi kayıtlara alınmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
683 Vade Farkı Giderleri (-)	150 İlk Madde ve Malzeme	1.190.325	4.226
323 Ticari Borçlar Vade Farkı	151 Yarı Mamuller	104.830	80.233
	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)		3.701
	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)		1.206.995
Toplam		1.295.155	1.295.155

7-TFRS kapsamında ticari alacaklar vade farkı hesaplanıp aşağıdaki gibi kayıtlara alınmıştır.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
600 Yurtiçi Satışlar	123 Ticari Alacaklar Vade Farkı	102.966	305.276
601 Yurtdışı Satışlar	673 Vade Farkı Gelirleri	3.279.873	3.077.563
Toplam		3.382.839	3.382.839

8-TFRS kapsamında kıdem tazminatı karşılığının ayrılması kaydı aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
632 Kıdem tazminatı karşılığı gideri	632 Kıdem tazminatı karşılığı gideri	148.278	32.211
	553 Tanımlanmış Fay. Plan. Yen. Öl. Kazanç. (Kayıpları)		103.021
	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		13.045
Toplam		148.278	148.278

9-TFRS kapsamında personel izin karşılığı aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	374 İzin Karşılığı	55.008	55.008

10-TFRS kapsamında hesaplanan kredi zararı aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
600 Yurtiçi Satışlar	125 Beklenen Kredi Zararı (-)	290.299	290.299

11-TFRS kapsamında dava karşılıklarının ayrılması.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
654-4 Dava Karşılığı Giderleri (-)	375 Dava Karşılıkları	156.396	156.396

d) Cari Dönem Sınıflandırma Kayıtları

A A.Ş. için 2022 dönemi için sınıflandırma kayıtları maddeler halinde aşağıda yer almaktadır.

Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

1-TFRS kapsamında ilişkili tarafların sınıflandırılması aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

HESAP ADI		TUTAR TL	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
120-A Alıcılar (ilişkili taraf)	120 Alıcılar	2.186.099	2.186.099
120-A Alıcılar ilişkili taraf)	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	22.873	22.873
320 Satıcılar	320-A Satıcılar (ilişkili taraf)	609.029	609.029
120-E Alıcılar (Elimine Olacak)	120 Alıcılar	332.651	332.651
Toplam		3.150.652	3.150.652

2-TFRS kapsamında gelir tablosu hesaplarının sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
602 Diğer Gelirler	649-2 Kira Gelirleri	26.220	26.220
602 Diğer Gelirler	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	219.762	219.762
Toplam		245.983	245.983

3-TFRS kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerin sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
YAG Binalar (YAG)	252 Binalar	118.349	118.349
YAG Arazi ve Arsalar (YAG)	250 Arazi ve Arsalar	900.000	900.000
Toplam		1.018.349	1.018.349

4-TFRS kapsamında kullanım hakkı varlıklarının sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KHV Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	264 Özel maliyetler	223.033	432.022
KHV Binalar (KHV)		208.989	
Toplam		432.022	432.022

5-TFRS kapsamında ekonomik ömrünü bitirmiş özel maliyetlerin sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	264 Özel maliyetler	888.128	888.128
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	41.989	41.989
Toplam		930.117	930.117

6-TFRS kapsamında ekonomik ömrü dolan demirbaşların sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
257 Birikmiş Amortisman (-)	255 Demirbaşlar	292.249	292.249

7-TFRS kapsamında bağış ve yardımların sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
632 Bağış ve Yardımlar	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	293.098	293.098

8-TFRS kapsamında ilişkili taraf alıcı ve satıcıların sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
124 A A.Ş. İlişkili taraf	120-A Alıcılar ilişkili taraf	2.194.810	2.194.810
320-A Satıcılar ilişkili taraf	324 A A.Ş. İlişkili taraf	605.805	605.805
Toplam		2.800.615	2.800.615

9-TFRS kapsamında vadesine göre gelecek yıllara ait giderlerin sınıflandırılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	87.352	87.352

e) A Lojistik A.Ş. 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları**Tablo 4.4.** TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından A A.Ş.'nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları

A Lojistik A.Ş.						31.12.2022
VARLIKLAR	CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	Geçmiş Dönem İptal Kayıtları	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu TL
DÖNEN VARLIKLAR	44.168.677	(574.238)	360.340	(740.293)	87.352	43.301.838

HAZIR DEĞERLER		15.986.254	(113.157)		(65.049)		15.808.048
100	Kasa	12.094					12.094
101	Alınan Çekler	178.206	(113.157)		(65.049)		
102	Bankalar						
102-1	Bankalar - Vadesiz Mevduat	945.454					945.454
102-2	Bankalar - Vadeli Mevduat (3 aydan kısa)	14.850.500					14.850.500
Menkul Kıymetler (Finansal Yatırımlar)		8.411.536					8.411.536
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	8.411.536					8.411.536
TİCARİ ALACAKLAR		12.648.723	(395.637)	395.637	(595.575)	22.873	12.076.020
120	Alıcılar	12.648.723				(2.518.750)	10.129.973
120-A	Alıcılar (ilişkili taraf)					14.161	14.161
120-E	Alıcılar (Elimine Olacak)					332.651	332.651
123	Ticari Alacaklar Vade Farkı		(395.637)	395.637	(305.276)		(305.276)
124	A İlişkili-Tekno Elimine					2.194.810	2.194.810
125	Beklenen Kredi Zararı (-)				(290.299)		(290.299)
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	888.130	113.157				1.001.287
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(888.130)	(113.157)				(1.001.287)
DİĞER ALACAKLAR		133.346				(22.873)	110.473
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	133.346				(22.873)	110.473
STOKLAR		3.979.651	(47.684)	(42.893)	(79.669)		3.809.404
150	İlk Madde ve Malzeme	148.992	(4.492)	(4.492)	(4.226)		135.781
151	Yarı Mamuller	2.828.634	(38.401)	(38.401)	(80.233)		2.671.599
157	Diğer Stoklar		(4.790)		4.790		
159	Verilen Sipariş Avansları	1.002.024					1.002.024
GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.		10.164	(17.761)	7.597		87.352	87.352
180	Gelecek Aylara Ait Giderler					87.352	87.352
181	Gelir Tahakkukları	10.164	(17.761)	7.597			
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		2.999.004					2.999.004
190	Devreden KDV	634.788					634.788
192	Diğer KDV	2.223.871					2.223.871
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	78.161					78.161
195	İş Avansları	20.192					20.192
196	Personel Avansları	41.992					41.992
		-	-	-	-	-	-
DURAN VARLIKLAR		41.138.380	8.428.688		(319.363)	(87.352)	49.160.352
FİNANSAL YATIRIMLAR							
219	Finansal Yat. Değer Düş. Kar. (-)						
TİCARİ ALACAKLAR		14.991					14.991
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.991					14.991
DİĞER ALACAKLAR							
MALİ DURAN VARLIKLAR		22.314.440					22.314.440
240	Bağlı Menkul Kıymetler	20.600.000					20.600.000
245	Bağlı Ortaklıklar	1.714.440					1.714.440
MADDİ DURAN VARLIKLAR		6.203.324	19.491.346		757.427	(1.018.349)	25.433.749
250	Arazi ve Arsalar	900.000				(900.000)	

252	Binalar	174.827				(118.349)	56.478
253	Tesis Makine ve Cihazlar	9.819.847					9.819.847
253-Y	Makine Parkuru	4.266.000					4.266.000
253-D	Tesis Makine ve Cihazlar Değer Artış Fonu		19.927.975				19.927.975
254	Araçlar						
254-1	Taşıtlar	2.897.765					2.897.765
255	Demirbaşlar	858.661				(292.249)	566.412
257	Birikmiş Amortisman (-)	(13.864.822)	(436.629)		757.427	292.249	(13.251.774)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.151.046					1.151.046
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER			(34.723)		22.030	1.018.349	1.005.656
YAG0	Arazi ve Arsalar (YAG)					900.000	900.000
YAG2	Binalar (YAG)					118.349	118.349
YAGA	Birikmiş Amortismanlar (-) (YAG)		(34.723)		22.030		(12.693)
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		12.488.553	(11.027.935)		(820.403)	(432.022)	208.193
260	Haklar	220.103					220.103
261	Şerefiye	11.654.973	(11.654.973)				
264	Özel maliyetler	1.320.150				(1.320.150)	
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	78.932				(41.989)	36.943
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(785.605)	627.037		(820.403)	930.117	(48.853)
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI (TFRS 16)					(278.417)	432.022	153.605
KHV1	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri (KHV)					223.033	223.033
KHV2	Binalar (KHV)					208.989	208.989
KHV-A1	Birik. Amor. (-) (MDV KHV'ler için)				(278.417)		(278.417)
GELECEK YIL. AİT GİD. VE GELİR TAH.		87.352				(87.352)	
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	87.352				(87.352)	
DİĞER DURAN VARLIKLAR		29.719					29.719
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	29.719					29.719
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI							
299	Ertelenmiş Vergi Varlığı						
TOPLAM VARLIKLAR		85.307.057	7.854.449	360.340	(1.059.656)		92.462.191

Tablo 4.4. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından A A.Ş.'nin
31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları (devamı)

A Lojistik A.Ş.						31.12.2022
YÜKÜMLÜLÜKLER	CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	Geçmiş Dönem İptal Kayıtları	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sınıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu Mizan TL
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	8.384.524	258.102	1.114	3.340.092	--	11.983.832

MALİ BORÇLAR		22.318	75.383	(75.383)	3.233.518	--	3.255.836
300	Banka Kredileri	--	75.383	(75.383)	--	--	--
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	--	--	--	3.233.518	--	3.233.518
309	Diğer Mali Borçlar	22.318	--	--	--	--	22.318
TİCARİ BORÇLAR		5.067.326	(76.497)	76.497	(104.830)	--	4.962.496
320	Satıcılar	5.062.966	--	--	--	(609.029)	4.453.937
320-A	Satıcılar (ilişkili taraf)	--	--	--	--	3.224	3.224
323	Ticari Borçlar Vade Farkı	--	(76.497)	76.497	(104.830)	--	(104.830)
323-A	Ticari Borçlar Vade Farkı (ilişkili taraf)	--	--	--	--	--	--
324	A İlişkili- B Elimine	--	--	--	--	605.805	605.805
325		--	--	--	--	--	--
326	Verilen Depozito ve Teminatlar	4.360	--	--	--	--	4.360
DİĞER BORÇLAR		1.101.859	--	--	--	--	1.101.859
331	Ortaklara Borçlar	904.108	--	--	--	--	904.108
335	Personele Borçlar	197.032	--	--	--	--	197.032
336	Diğer Çeşitli Borçlar	719	--	--	--	--	719
ALINAN AVANSLAR		1.332.952	--	--	--	--	1.332.952
340	Alınan Sipariş Avansları	1.332.952	--	--	--	--	1.332.952
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		554.526	--	--	--	--	554.526
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	--	--	--	--	--	--
360-1	Ücretle İlgili Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.110	--	--	--	--	106.110
360-2	Ücret Dışındaki Vergi ve Fonlar	310.898	--	--	--	--	310.898
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	118.005	--	--	--	--	118.005
368	Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yük.	17.275	--	--	--	--	17.275
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2.237	--	--	--	--	2.237
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		--	557.532	--	211.404	--	768.936
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	--	--	--	--	--	--
371	Dönem Karının Peşin Öd. Vergi ve Diğer Yük. (-)	--	--	--	--	--	--
374	İzin Karşılığı	--	557.532	--	55.008	--	612.540
375	Dava Karşılıkları	--	--	--	156.396	--	156.396
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		305.544	(298.316)	--	--	--	7.228
381	Gider Tahakkukları	305.544	(298.316)	--	--	--	7.228
		--	--	--	--	--	--
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		3.196.180	2.332.429	--	(3.768.037)	--	1.760.572
MALİ BORÇLAR		3.196.180	--	--	(3.196.180)	--	--
400	Banka Kredileri	3.196.180	--	--	(3.196.180)	--	--
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		--	654.892	--	13.045	--	667.937
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	--	654.892	--	13.045	--	667.937

ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		--	1.677.537	--	(584.903)	--	1.092.635
499	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	--	1.677.537	--	(584.903)	--	1.092.635
		--	--	--	--	--	--
ÖZKAYNAKLAR		73.726.354	5.263.918	359.226	(631.711)	--	78.717.787
ÖDENMİŞ SERMAYE		30.888.264	(4.768.084)	--	--	--	26.120.180
500	Sermaye	30.888.264	(4.768.084)	--	--	--	26.120.180
SERMAYE YEDEKLERİ		361	--	--	--	--	361
529	Diğer Sermaye Yedekleri	361	--	--	--	--	361
KAR YEDEKLERİ		6.029.304	(3.910.046)	--	(168.312)	--	1.950.946
540	Yasal Yedekler	1.950.946	--	--	--	--	1.950.946
542	Olağanüstü Yedekler	2.843.546	(2.843.546)	--	--	--	--
549	Özel Fonlar	1.234.812	(1.066.500)	--	(168.312)	--	--
KAR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAKLAR		--	17.303.468	--	(274.349)	--	17.029.119
551-2	Makine Parkuru Yeniden Değerleme Değer Artışı	--	19.529.415	--	(398.545)	--	19.130.870
551-V	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	--	(2.148.236)	--	43.840	--	(2.104.396)
553	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	--	(99.630)	--	103.021	--	3.391
553-V	Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	--	21.919	--	(22.665)	--	(746)
GEÇMİŞ YIL KARLARI / (ZARARLARI)		13.917.589	(3.361.420)	--	--	--	10.556.168
570	Geçmiş Yıl Karları	14.372.006	(3.361.420)	--	--	--	11.010.586
580	Geçmiş Yıl Zararları (-)	(454.418)	--	--	--	--	(454.418)
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		22.890.836	--	359.226	(189.050)	--	23.061.012
590	Dönem Net Karı	22.890.836	--	--	--	--	22.890.836
592	Dönem Düzeltme Kayıtları Etkisi	--	--	359.226	(189.050)	--	170.176
		--	--	--	--	--	--
TOPLAM TUKÜMLÜLÜKLER		85.307.057	7.854.449	360.340	(1.059.656)	--	92.462.191

Bilanço hesaplarının ardından bir bütün olarak gelir tablosu hesapları için de çalışma aşağıdaki gibi sürdürülmektedir.

Tablo 4.5. Gelir Tablosu Hesapları İçin Yapılan Kayıtlar ve TFRS Uyumlu Gelir Tablosu:

A Lojistik A.Ş.					31.12.2022
GELİR TABLOSU	CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem İptal Kayıtlar	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sınıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu
BRÜT SATIŞLAR	66.631.694	7.597	(3.673.138)	(245.983)	62.720.171
600 Yurtiçi Satışlar	2.019.453	7.597	(393.265)	-	1.633.785

601	Yurtdışı Satışlar	64.327.769	-	(3.279.873)	-	61.047.896
602	Diğer Gelirler	284.472	-	-	(245.983)	38.489
SATIŞ İNDİRİMLERİ		-	-	-	-	-
610	Satıştan İadeler (-)	-	-	-	-	-
SATIŞLARIN MALİYETİ		(42.683.228)	-	1.403.183	219.762	(41.060.283)
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(130.479)	-	3.701	-	(126.778)
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(42.552.749)	-	1.399.482	219.762	(40.933.505)
BRÜT SATIŞ KARI / (ZARARI)		23.948.466	7.597	(2.269.955)	(26.220)	21.659.888
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		(2.131.033)	-	(116.066)	(293.098)	(2.540.197)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	-	-	-	-	-
632-1	Amortisman Giderleri	(121.169)	-	-	-	(121.169)
632-2	Personel Ücret ve Giderleri	(1.318.910)	-	-	-	(1.318.910)
632-3	Kıdem tazminatı karşılığı gideri	(32.211)	-	(116.066)	-	(148.278)
632-4	Enerji tüketim giderleri	(52.108)	-	-	-	(52.108)
632-5	Fuar ve tanıtım giderleri	(16.224)	-	-	-	(16.224)
632-6	Vergi resim harç giderleri	(53.709)	-	-	-	(53.709)
632-7	Temsil ağırlama giderleri	(12.576)	-	-	-	(12.576)
632-8	Seyahat giderleri	(56.384)	-	-	-	(56.384)
632-9	Tersane işletme giderleri	(29.145)	-	-	-	(29.145)
632-10	Bakım onarım giderler	(47.020)	-	-	-	(47.020)
632-11	Sigorta giderleri	(158.938)	-	-	-	(158.938)
632-12	Araç giderleri	(63.069)	-	-	-	(63.069)
632-13	Belgesiz harcama giderleri	-	-	-	-	-
632-14	Danışmanlık giderleri	(23.376)	-	-	-	(23.376)
632-15	Bağış ve Yardımlar	-	-	-	(293.098)	(293.098)
632-16	Kira Giderleri	(56.475)	-	-	-	(56.475)
632-24	Diğer	(89.720)	-	-	-	(89.720)
FALİYET KARI / (ZARARI)		21.817.433	7.597	(2.386.021)	(319.318)	19.119.691
DİĞER GELİRLER		4.974.409	395.637	3.012.514	26.220	8.408.779
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri	305.033	-	-	-	305.033
642	Faiz Gelirleri	495.521	-	-	-	495.521
645	Menkul Kıymet Satış Karları	22.592	-	-	-	22.592
646	Kambiyo Karları	4.102.806	-	(65.049)	-	4.037.757
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.074	-	-	-	20.074
649-2	Kira Gelirleri	-	-	-	26.220	26.220
673	Vade Farkı Gelirleri	-	395.637	3.077.563	-	3.473.199
679-1	MDV Satış Karları	28.382	-	-	-	28.382
DİĞER GİDERLER		(2.748.758)	(119.390)	(1.341.931)	293.098	(3.916.982)
654	Karşılık Giderleri (-)	-	-	-	-	-
654-1	Şüpheli Ticari Alacak Karşılık Gideri (-)	(115.024)	-	-	-	(115.024)
654-4	Dava Karşılığı Giderleri (-)	-	-	(156.396)	-	(156.396)
656	Kambiyo Zararları (-)	(2.229.087)	-	-	-	(2.229.087)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(22.570)	-	-	-	(22.570)
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(9.237)	-	-	-	(9.237)
683	Vade Farkı Giderleri (-)	-	(119.390)	(1.190.325)	-	(1.309.716)

689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(372.840)	-	4.790	293.098	(74.952)
FİNANSMAN GELİRLERİ / (GİDERLERİ)		(331.159)	75.383	(37.339)	-	(293.114)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(22.650)	-	-	-	(22.650)
660-1	Faiz Giderleri	(308.508)	75.383	(37.339)	-	(270.464)
VERGİ ÖNCESİ KAR / (ZARAR)		23.711.925	359.226	(752.777)	-	23.318.374
VERİ GELİRİ / (GİDERİ)		(821.089)	-	563.727	-	(257.362)
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş. (-)	(821.089)	-	-	-	(821.089)
699	Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	-	-	563.727	-	563.727
		-	-	-	-	-
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		22.890.836	359.226	(189.050)	-	23.061.012

A Lojistik A.Ş. için 31.12.2022 yasal mizanı üzerinden yapılan TFRS uyum kayıtları ile TFRS dönüşümü bilanço ve gelir tablosu hesapları için yukarıdaki gibi tamamlanmıştır. A A.Ş.'nin konsolidasyona alınması için gerekli olan ilk aşama tamamlanmış oldu.

4.3.2. B Teknoloji A.Ş. TFRS Uyumlu Finansal Tablolarının Hazırlanması

Önceki dönemlerde TFRS uyumlu finansal tablolar düzenlendiğinden dolayı ilk olarak geçmiş dönem kayıtlarının doğruluğu tekrar kontrol edilerek ilgili döneme dahil etme (taşıma) işlemi gerçekleştirilir. Raporlama dönemi için kurumlar vergisi oranı %22'dir.

a) Geçmiş Dönem Kayıtları (31.12.2021)

B A.Ş. 2021 dönemi sonunda sonraki döneme taşınacak düzeltmeler aşağıdaki gibidir. Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	22.665	504
	257 Birikmiş Amortisman (-)		17.962
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	7.595	37.630
570 Geçmiş Yıl Karları		25.835	

Toplam	56.95	56.95
---------------	--------------	--------------

b) Geçmiş Dönem İçin İptal Kayıtları

B A.Ş. için geçmiş dönem iptal kayıtları bulunmamaktadır.

c) Cari Dönem Düzeltme Kayıtları

B A.Ş. için 2022 dönemi için düzeltme kayıtları maddeler halinde aşağıda yer almaktadır.

Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

1-TFRS kapsamında vadeli satışlara ilişkin düzeltme aşağıdaki gibi yapılmıştır:

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
600 Yurtiçi Satışlar	125 Beklenen Kredi Zararı (-)	18.759	18.759

2-TFRS kapsamında A projesi için TFRS 15'e göre yapılan düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	600 Yurtiçi Satışlar	2.889.335	2.183.671
622 Satılan Hizmet Mal. (-)	280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.284.512	1.284.512
	351 Sözleşme Yükümlülüğü		705.664
Toplam		4.173.847	4.173.847

3- TFRS kapsamında B projesi için TFRS 15'e göre yapılan düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
172 Sözleşme Varlıkları	600 Yurtiçi Satışlar	5.087.260	5.382.906
622 Satılan Hizmet Mal. (-)	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	5.137.656	4.842.010
Toplam		10.224.916	10.224.916

4-TFRS kapsamında ekonomik ömrü bitmiş sabit kıymetlerin kayıtlardan çıkarılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
257 Birikmiş Amortisman (-)	253 Tesis Makine ve Cihazlar	1.228	1.228
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	264 Özel maliyetler	18.567	18.567
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	260 Haklar	78.847	78.847
Toplam		98.642	98.642

5-TFRS kapsamında amortisman düzeltmesinin yapılması.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
257 Birikmiş Amortisman (-)	KHV-A1 Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV olarak kullanılan KHV'ler için)	41.368	5.386
268 Birikmiş Amortismanlar (-)	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	1.305	37.287
Toplam		42.673	42.673

6-TFRS kapsamında A binası için TFRS 16'ya göre kiralama için yapılan düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KHV2 Binalar (KHV)	307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	78.834	77.751
	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)		1.083
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	10.995	54.912
660-4 KHV Finansman Gideri	407 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	11.884	124.753
KHV2 Binalar (KHV)	KHV-A1 Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV olarak kullanılan KHV'ler için)	59.115	10.995
307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	124.753	16.087
Toplam		285.581	285.581

7- TFRS kapsamında B binası için TFRS 16'ya göre kiralama için yapılan düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KHV2 Binalar (KHV)	307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	31.257	30.817
	632-16 Kira Giderleri		440
632-1 Amortisman Giderleri		3.126	-
660-4 KHV Finansman Gideri	407 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	3.570	27.622
307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	KHV-A1 Birikmiş Amortismanlar (-) (MDV olarak kullanılan KHV'ler için)	27.622	3.126
307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	632-16 Kira Giderleri	1.270	4.840
Toplam		66.845	66.845

8-TFRS kapsamında kıdem tazminatı karşılığının düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	3.540	21.973
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		18.434	
Toplam		21.973	21.973

9-TFRS kapsamında personel izin karşılığı düzeltme kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	374 İzin Karşılığı	63.668	63.668

d) Cari Dönem Sınıflandırma Kayıtları

B A.Ş. için 2022 dönemi için sınıflandırma kayıtları maddeler halinde aşağıda yer almaktadır.

Aşağıda bu işlemlere ait kayıtlar örnek hesap kodları ile birlikte verilmiştir. Bu işlemler TFRS uyum excel çalışma tablosunda yer alacaktır.

1-TFRS kapsamında ilişkili tarafların sınıflandırma aşağıdaki gibi kayıt edilmiştir.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
136-A Diğer Çeşitli Alacaklar (ilişkili taraflardan)	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.500	1.500
340 Alınan Sipariş Avansları	340-A Alınan Sipariş Avansları (ilişkili taraf)	5.277.850	5.277.850
320 Satıcılar	320-E Satıcılar (Elimine Olacak)	332.651	332.651
Toplam		5.612.001	5.612.001

2-TFRS kapsamında gelir sınıflandırma kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
602 Diğer Gelirler	622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	26.164	26.164

3-TFRS kapsamında kullanım hakkı varlıklarının sınıflandırılma kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KHV2 Binalar (KHV)	264 Özel maliyetler	36.438	36.438

4-TFRS kapsamında A projesine ait giderlerin yeniden sınıflandırılma kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
172 Sözleşme Varlıkları	263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	34.812	34.812

5-TFRS kapsamında ilişkili taraf sınıflandırma kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
124 B İlişkili taraf	136-A Diğer Çeşitli Alacaklar (ilişkili taraflardan)	1.500	1.500

6-TFRS kapsamında AR-GE giderlerinin sınıflandırma kaydı.

HESAP ADI		TUTAR	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)	630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	57.323	90.943
172 Sözleşme Varlıkları		33.619	
Toplam		90.943	90.943

e) B Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları

Tablo 4.6. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından B A.Ş.'nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları

B Teknoloji A.Ş.						31.12.2022
VARLIKLAR	CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	Geçmiş Dönem İptal Kayıtları	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sınıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu TL
DÖNEN VARLIKLAR	1.035.593	(504)	-	5.068.501	68.431	6.172.021
HAZIR DEĞERLER	135.743	-	-	-	-	135.743
100 Kasa	42.012	-	-	-	-	42.012
102 Bankalar	-	-	-	-	-	-
102-1 Bankalar - Vadesiz Mevduat	91.784	-	-	-	-	91.784
102-2 Bankalar - Vadeli Mevduat (3 aydan kısa)	1.946	-	-	-	-	1.946
TİCARİ ALACAKLAR	619.939	(504)	-	(18.759)	1.500	602.177
120 Alıcılar	610.726	-	-	-	-	610.726
124 A İlişkili-B Elimine	-	-	-	-	1.500	1.500
125 Beklenen Kredi Zararı (-)	-	-	-	(18.759)	-	(18.759)
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	8.709	-	-	-	-	8.709
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	504	-	-	-	-	504
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-	(504)	-	-	-	(504)
DİĞER ALACAKLAR	5.905	-	-	-	(1.500)	4.405
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	5.905	-	-	-	(1.500)	4.405
STOKLAR	66.121	-	-	-	-	66.121
159 Verilen Sipariş Avansları	66.121	-	-	-	-	66.121
YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	-	-	-	5.087.260	68.431	5.155.690
172 Sözleşme Varlıkları	-	-	-	5.087.260	68.431	5.155.690
GELECEK AYLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.	12.010	-	-	-	-	12.010
180 Gelecek Aylara Ait Giderler	8.865	-	-	-	-	8.865

180-E	Gelecek Aylara Ait Giderler (Elimine Olacak)	3.145	-	-	-	-	3.145
181	Gelir Tahakkukları	-	-	-	-	-	-
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		195.875	-	-	-	-	195.875
190	Devreden KDV	178.734	-	-	-	-	178.734
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	254	-	-	-	-	254
195	İş Avansları	13.187	-	-	-	-	13.187
196	Personel Avansları	3.700	-	-	-	-	3.700
		-	-	-	-	-	-
DURAN VARLIKLAR		6.416.289	4.704	-	(5.934.150)	(34.812)	452.030
FİNANSAL YATIRIMLAR		-	-	-	-	-	-
TİCARİ ALACAKLAR		22.000	-	-	-	-	22.000
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	22.000	-	-	-	-	22.000
MADDİ DURAN VARLIKLAR		5.010.981	(17.962)	-	(4.800.642)	-	192.377
253	Tesis Makine ve Cihazlar	1.228	-	-	(1.228)	-	-
254-1	Taşıtlar	117.009	-	-	-	-	117.009
255	Demirbaşlar	152.266	-	-	-	-	152.266
257	Birikmiş Amortisman (-)	(101.532)	(17.962)	-	42.596	-	(76.898)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	4.842.010	-	-	(4.842.010)	-	-
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		98.693	22.665	-	1.305	(71.249)	51.414
260	Haklar	136.939	-	-	(78.847)	-	58.092
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	34.812	-	-	-	(34.812)	-
263-1	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	-	-	-	-	-	-
264	Özel maliyetler	55.005	-	-	(18.567)	(36.438)	-
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(128.063)	22.665	-	98.719	-	(6.678)
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI (TFRS 16)		-	-	-	149.699	36.438	186.137
KHV2	Binalar (KHV)	-	-	-	169.206	36.438	205.643
KHV-A1	B.A. (-) (MDV olarak kullanılan KHV)	-	-	-	(19.506)	-	(19.506)
GELECEK YIL. AİT GİD. VE GELİR TAH.		1.284.615	-	-	(1.284.512)	-	103
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	1.284.615	-	-	(1.284.512)	-	103
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		-	-	-	-	-	-
299	Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-
TOPLAM VARLIKLAR		7.451.882	4.200	-	(865.649)	33.619	6.624.052

Tablo 4.7. TFRS Kapsamında Gerçekleştirilen İşlemlerin Ardından B A.Ş.'nin 31.12.2022 TFRS Uyumlu Finansal Tabloları Aşağıdaki Gibidir (devamı)

B Teknoloji A.Ş.						31.12.2022
YÜKÜMLÜLÜKLER	CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem Kayıtları	Geçmiş Dönem İptal Kayıtları	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sınıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu TL
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	5.964.297	-	-	779.166	-	6.743.463
MALİ BORÇLAR	-	-	-	9.834	-	9.834
307 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	-	-	-	9.834	-	9.834
TİCARİ BORÇLAR	609.589	-	-	-	-	609.589
320 Satıcılar	609.589	-	-	-	(332.651)	276.938
320-E Satıcılar (Elimine Olacak)	-	-	-	-	332.651	332.651
DİĞER BORÇLAR	15.100	-	-	-	-	15.100
335 Personele Borçlar	12.074	-	-	-	-	12.074
336 Diğer Çeşitli Borçlar	3.027	-	-	-	-	3.027
ALINAN AVANSLAR	5.289.730	-	-	-	-	5.289.730
340 Alınan Sipariş Avansları	5.289.730	-	-	-	(5.277.850)	11.880
Alınan Sipariş Avansları (340-A ilişkili taraf)	-	-	-	-	5.277.850	5.277.850
YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	-	-	-	705.664	-	705.664
351 Sözleşme Yükümlülüğü	-	-	-	705.664	-	705.664
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	49.878	-	-	-	-	49.878
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	-	-	-	-	-	-
Ücretle İlgili Ödenecek	-	-	-	-	-	-
360-1 Vergi ve Fonlar	14.721	-	-	-	-	14.721
Ücret Dışındaki Vergi ve	-	-	-	-	-	-
360-2 Fonlar	5.258	-	-	-	-	5.258
Ödenecek Sosyal Güvenlik	-	-	-	-	-	-
361 Kesintileri	29.898	-	-	-	-	29.898
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	-	-	-	63.668	-	63.668
374 İzin Karşılığı	-	-	-	63.668	-	63.668
	-	-	-	-	-	-
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.889.335	37.630	-	(2.755.393)	-	171.572
MALİ BORÇLAR	-	-	-	152.376	-	152.376
407 Kiralama İşlemlerinden Borçlar	-	-	-	152.376	-	152.376
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	-	37.630	-	(18.434)	-	19.197
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	37.630	-	(18.434)	-	19.197
GELECEK YILLARA AİT GEL. VE GİDER TAH.	2.889.335	-	-	(2.889.335)	-	-
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	2.889.335	-	-	(2.889.335)	-	-

ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	-	-	-	-	-	-
499 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-
ÖZKAYNAKLAR	(1.401.750)	(33.430)	-	1.110.577	33.619	(290.984)
ÖDENMİŞ SERMAYE	20.097	-	-	-	-	20.097
500 Sermaye	10.000	-	-	-	-	10.000
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	10.097	-	-	-	-	10.097
KAR YEDEKLERİ	2.790	-	-	-	-	2.790
540 Yasal Yedekler	2.790	-	-	-	-	2.790
K/Z YEN. SINIFLANDIRILMAYACAKLAR	-	(7.595)	-	21.973	-	14.378
553 Tanım. Fayda Planları Yen. Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	-	(7.595)	-	21.973	-	14.378
GEÇMİŞ YIL KARLARI / (ZARARLARI)	(988.246)	(25.835)	-	-	-	(1.014.081)
570 Geçmiş Yıl Karları	527.363	(25.835)	-	-	-	501.528
580 Geçmiş Yıl Zararları (-)	(1.515.609)	-	-	-	-	(1.515.609)
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)	(436.390)	-	-	1.088.604	33.619	685.833
591 Dönem Net Zararı	(436.390)	-	-	-	-	(436.390)
592 Dönem Düzeltme Kayıtları Etkisi	-	-	-	1.088.604	33.619	1.122.223
	-	-	-	-	-	-
TOPLAM TÜKÜMLÜLÜKLER	7.451.882	4.200	-	(865.649)	33.619	6.624.052

Tablo 4.8. B Gelir Tablosu Hesapları İçin Yapılan Kayıtlar ve TFRS Uyumlu Gelir Tablosu:

B Lojistik A.Ş.						31.12.2022
GELİR TABLOSU		CARİ YIL MİZANI	Geçmiş Dönem İptal Kayıtlar	Cari Dönem Düzeltme Kayıtları	Sınıf. Kayıtları	TFRS Uyumlu
BRÜT SATIŞLAR		148.238	-	7.547.818	(26.164)	7.669.892
600	Yurtiçi Satışlar	122.074	-	7.547.818	-	7.669.892
602	Diğer Gelirler	26.164	-	-	(26.164)	-
SATIŞLARIN MALİYETİ		(267.543)	-	(6.445.914)	(31.159)	(6.744.616)
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(267.543)	-	(6.445.914)	(31.159)	(6.744.616)
BRÜT SATIŞ KARI / (ZARARI)		(119.305)	-	1.101.904	(57.323)	925.276
ARAŞTIRMA & GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)		(90.943)	-	-	90.943	-
630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(90.943)	-	-	90.943	-
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)		(171.461)	-	-	-	(171.461)
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-	-	-	-	-

631-11	Seyahat Giderleri	(6.131)	-	-	-	(6.131)
631-12	Fuar Katılım giderleri	(135.779)	-	-	-	(135.779)
631-13	Tanıtım giderleri	(18.147)	-	-	-	(18.147)
631-24	Diğer	(11.405)	-	-	-	(11.405)
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		(125.069)	-	2.154	-	(122.914)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	-	-	-	-	-
632-1	Amortisman Giderleri	-	-	(3.126)	-	(3.126)
632-2	Personel Ücret ve Giderleri	(33.942)	-	-	-	(33.942)
632-6	Vergi resim harç giderleri	(17.372)	-	-	-	(17.372)
632-7	Temsil ağırlama giderleri	(8.527)	-	-	-	(8.527)
632-8	Seyahat giderleri	(13.863)	-	-	-	(13.863)
632-14	Danışmanlık giderleri	(24.760)	-	-	-	(24.760)
632-15	Bağış ve Yardımlar	(6.160)	-	-	-	(6.160)
632-16	Kira Giderleri	(5.280)	-	5.280	-	-
632-24	Diğer	(15.165)	-	-	-	(15.165)
FALİYET KARI / (ZARARI)		(506.777)	-	1.104.058	33.619	630.901
DİĞER GELİRLER		119.632	-	-	-	119.632
642	Faiz Gelirleri	4.990	-	-	-	4.990
646	Kambiyo Karları	113.468	-	-	-	113.468
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	529	-	-	-	529
679	Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	465	-	-	-	465
679-1	MDV Satış Karları	180	-	-	-	180
DİĞER GİDERLER		(36.133)	-	-	-	(36.133)
656	Kambiyo Zararları (-)	(30.893)	-	-	-	(30.893)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(718)	-	-	-	(718)
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(6)	-	-	-	(6)
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(4.223)	-	-	-	(4.223)
689-1	MDV Satış Zararları (-)	(293)	-	-	-	(293)
FİNANSMAN GELİRLERİ / (GİDERLERİ)		(13.112)	-	(15.454)	-	(28.567)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(13.112)	-	-	-	(13.112)
660-4	KHV Finansman Gideri	-	-	(15.454)	-	(15.454)
VERGİ ÖNCESİ KAR / (ZARAR)		(436.390)	-	1.088.604	33.619	685.833
VERİ GELİRİ / (GİDERİ)		-	-	-	-	-
691	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş. (-)	-	-	-	-	-
699	Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		(436.390)	-	1.088.604	33.619	685.833

B Teknoloji A.Ş. için 31.12.2022 yasal mizanı üzerinden yapılan TFRS uyum kayıtları ile TFRS dönüşümü bilanço ve gelir tablosu hesapları için yukarıdaki gibi

tamamlanmıştır. B A.Ş.'nin konsolidasyona alınması için gerekli olan ilk aşama tamamlanmış oldu.

4.4. KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ

Konsolidasyon işlemleri konsolidasyona dahil olacak şirketlerin tespiti ile başlayacak ardından adım adım işlemler gerçekleştirilecektir.

4.4.1. Konsolidasyona Dahil Olacak Şirketlerin Tespiti

A Lojistik A.Ş. ana ortaklık olarak bağlı ortaklığı olan B Teknoloji A.Ş.'nin % 68 payına sahiptir ve kontrol gücü vardır.

Bu durumda konsolide edilecek şirketler aşağıdaki gibidir:

- 1- A Lojistik A.Ş. (Ana Ortaklık)
- 2- B Teknoloji A.Ş. (Bağlı Ortaklık)

4.4.2. Finansal Tabloların Raporlama Tarihi

Her iki şirketin raporlama tarihi aynı tarihtir. 31.12.2022 dönem sonudur.

Raporlama dönemleri aynı olduğu için finansal tablolar bu şekilde konsolidasyona alınacaktır.

4.4.3. Geçerli Para Biriminin Tespiti

Her iki şirketin de ağırlıklı kullandığı para birimi TL'dir. Bu durumda şirketlerin geçerli para birimi TL olarak tespit edilmiştir.

4.4.4. Konsolide Edilecek Finansal Tabloların Birleştirilmesi

Tablo 4.9. A A.Ş. ve B A.Ş.'nin Finansal Tablolarının Birleştirilmesi

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık	31.12.2022
	VARLIKLAR	A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM
	DÖNEN VARLIKLAR	43.301.838	6.172.021	49.473.860
	HAZIR DEĞERLER	15.808.048	135.743	15.943.791
100	Kasa	12.094	42.012	54.106
101	Alınan Çekler	--	--	--

102	Bankalar	--	--	--
102-1	Bankalar- Vadesiz Mevduat	945.454	91.784	1.037.238
102-2	Bankalar- Vadeli Mevduat (3 aydan kısa)	14.850.500	1.946	14.852.446
Menkul Kıymetler (Finansal Yatırımlar)		8.411.536	--	8.411.536
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	8.411.536	--	8.411.536
TİCARİ ALACAKLAR		12.076.020	602.177	12.678.197
120	Alıcılar	10.129.973	610.726	10.740.699
120-A	Alıcılar (ilişkili taraf)	14.161	--	14.161
120-E	Alıcılar (Elimine Olacak)	332.651	--	332.651
123	Ticari Alacaklar Vade Farkı	(305.276)	--	(305.276)
124	A İlişkili Kişi Eliminasyon	2.194.810	1.500	2.196.310
125	Beklenen Kredi Zararı (-)	(290.299)	(18.759)	(309.058)
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	--	8.709	8.709
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	1.001.287	504	1.001.790
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(1.001.287)	(504)	(1.001.790)
DİĞER ALACAKLAR		110.473	4.405	114.878
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	110.473	4.405	114.878
STOKLAR		3.809.404	66.121	3.875.526
150	İlk Madde ve Malzeme	135.781	--	135.781
151	Yarı Mamuller	2.671.599	--	2.671.599
159	Verilen Sipariş Avansları	1.002.024	66.121	1.068.146
YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON. MAL.		--	5.155.690	5.155.690
172	Sözleşme Varlıkları	--	5.155.690	5.155.690
GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.		87.352	12.010	99.362
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	87.352	8.865	96.217
180-E	Gelecek Aylara Ait Giderler (Elimine Olacak)	--	3.145	3.145
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		2.999.004	195.875	3.194.879
190	Devreden KDV	634.788	178.734	813.522
192	Diğer KDV	2.223.871	--	2.223.871
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	78.161	254	78.416
195	İş Avansları	20.192	13.187	33.378
196	Personel Avansları	41.992	3.700	45.692
DURAN VARLIKLAR		49.160.352	452.030	49.612.383
TİCARİ ALACAKLAR		14.991	22.000	36.991
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.991	22.000	36.991
DİĞER ALACAKLAR		--	--	--
MALİ DURAN VARLIKLAR		22.314.440	--	22.314.440
240	Bağlı Menkul Kıymetler	20.600.000	--	20.600.000
245	Bağlı Ortaklıklar	1.714.440	--	1.714.440
MADDİ DURAN VARLIKLAR		25.433.749	192.377	25.626.125
252	Binalar	56.478	--	56.478
253	Tesis Makine ve Cihazlar	9.819.847	--	9.819.847
253-M	Makine Parkuru	4.266.000	--	4.266.000
253-D	Tesis Makine ve Cihazlar Değer Artış Fonu	19.927.975	--	19.927.975
254-1	Taşıtlar	2.897.765	117.009	3.014.774
255	Demirbaşlar	566.412	152.266	718.678

257	Birikmiş Amortisman (-)	(13.251.774)	(76.898)	(13.328.673)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.151.046	--	1.151.046
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		1.005.656	--	1.005.656
YAG0	Arazi ve Arsalar (YAG)	900.000	--	900.000
YAG2	Binalar (YAG)	118.349	--	118.349
YAGA	Birikmiş Amortismanlar (-) (YAG)	(12.693)	--	(12.693)
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		208.193	51.414	259.607
260	Haklar	220.103	58.092	278.195
261	Şerefîye	--	--	--
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	36.943	--	36.943
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(48.853)	(6.678)	(55.532)
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI (TFRS 16)		153.605	186.137	339.742
KHV	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri (KHV)	223.033	--	223.033
KHV	Binalar (KHV)	208.989	205.643	414.633
KHVA	B.A.(-) (MDV olarak kullanılan KHV'ler için)	(278.417)	(19.506)	(297.923)
GELECEK YILLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.		--	103	103
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	--	103	103
DİĞER DURAN VARLIKLAR		29.719	--	29.719
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	29.719	--	29.719
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		--	--	--
299	Ertelenmiş Vergi Varlığı	--	--	--
		--	--	--
TOPLAM VARLIKLAR		92.462.191	6.624.052	99.086.243

Tablo 4.9. A A.Ş. ve B A.Ş.'nin Finansal Tablolarının Birleştirilmesi

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık	31.12.2022
YÜKÜMLÜLÜKLER		A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		11.983.832	6.743.463	18.727.296
MALİ BORÇLAR		3.255.836	9.834	3.265.670
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	3.233.518	--	3.233.518
307	Kiralama İşlemlerinden Borçlar	--	9.834	9.834
309	Diğer Mali Borçlar	22.318	--	22.318
TİCARİ BORÇLAR		4.962.496	609.589	5.572.085
320	Satıcılar	4.453.937	276.938	4.730.874
320-A	Satıcılar (ilişkili taraf)	3.224	--	3.224
320-E	Satıcılar (Elimine Olacak)	--	332.651	332.651
323	Ticari Borçlar Vade Farkı	(104.830)	--	(104.830)
324	A İlişkili- B Elimine	605.805	--	605.805
326	Verilen Depozito ve Teminatlar	4.360	--	4.360
DİĞER BORÇLAR		1.101.859	15.100	1.116.959
331	Ortaklara Borçlar	904.108	--	904.108

335	Personele Borçlar	197.032	12.074	209.106
336	Diğer Çeşitli Borçlar	719	3.027	3.745
ALINAN AVANSLAR		1.332.952	5.289.730	6.622.682
340	Alınan Sipariş Avansları	1.332.952	11.880	1.344.832
340-A	Alınan Sipariş Avansları (ilişkili taraf)	--	5.277.850	5.277.850
YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ		--	705.664	705.664
351	Sözleşme Yükümlülüğü	--	705.664	705.664
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		554.526	49.878	604.404
360-1	Ücretle İlgili Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.110	14.721	120.831
360-2	Ücret Dışındaki Vergi ve Fonlar	310.898	5.258	316.157
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	118.005	29.898	147.903
368	Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yük.	17.275	--	17.275
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2.237	--	2.237
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		768.936	63.668	832.605
374	İzin Karşılığı	612.540	63.668	676.208
375	Dava Karşılıkları	156.396	--	156.396
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAH.		7.228	--	7.228
381	Gider Tahakkukları	7.228	--	7.228
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.760.572	171.572	1.932.144
MALİ BORÇLAR		--	152.376	152.376
407	Kiralama İşlemlerinden Borçlar	--	152.376	152.376
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		667.937	19.197	687.133
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	667.937	19.197	687.133
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		1.092.635	--	1.092.635
499	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.092.635	--	1.092.635
ÖZKAYNAKLAR		78.717.787	(290.984)	78.426.803
ÖDENMİŞ SERMAYE		26.120.180	20.097	26.140.277
500	Sermaye	26.120.180	10.000	26.130.180
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	--	10.097	10.097
SERMAYE YEDEKLERİ		361	--	361
529	Diğer Sermaye Yedekleri	361	--	361
AZINLIK YAPLARI		--	--	--
530	Azınlık Payları	--	--	--
KAR YEDEKLERİ		1.950.946	2.790	1.953.736
540	Yasal Yedekler	1.950.946	2.790	1.953.736
KAR/ZARAR YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAKLAR		17.029.119	14.378	17.043.497
551-2	Makine Parkuru Yeniden Değerleme Değer Artışı	19.130.870	--	19.130.870
551-V	MDV Yeniden Değ. Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	(2.104.396)	--	(2.104.396)

553	Tanım. Fayda Plan. Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	3.391	14.378	17.769
553-V	Tanım. Fayda Plan. Y. Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	(746)	--	(746)
GEÇMİŞ YIL KARLARI / (ZARARLARI)		10.556.168	(1.014.081)	9.542.087
570	Geçmiş Yıl Karları	11.010.586	501.528	11.512.114
580	Geçmiş Yıl Zararları (-)	(454.418)	(1.515.609)	(1.970.027)
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		23.061.012	685.833	23.746.845
590	Dönem Net Karı	23.061.012	685.833	23.746.845
592	Dönem Düzeltme Kayıtları Etkisi	--	--	--
TOPLAM KAYNAKLAR		92.462.191	6.624.052	99.086.243

Tablo 4.10. A A.Ş. ve B A.Ş.’nin Finansal Tablolarının Birleştirilmesi

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık	31.12.2022
GELİR TABLOSU		A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM
BRÜT SATIŞLAR		62.720.171	7.669.892	70.390.063
600	Yurtiçi Satışlar	1.633.785	7.669.892	9.303.677
601	Yurtdışı Satışlar	61.047.896	--	61.047.896
602	Diğer Gelirler	38.489	--	38.489
SATIŞ İNDİRİMLERİ		--	--	--
610	Satıştan İadeler (-)	--	--	--
SATIŞLARIN MALİYETİ		(41.060.283)	(6.744.616)	(47.804.899)
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	--	--	--
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(126.778)	--	(126.778)
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(40.933.505)	(6.744.616)	(47.678.121)
BRÜT SATIŞ KARI / (ZARARI)		21.659.888	925.276	22.585.164
ARAŞTIRMA & GELİŞTİRME GİD. (-)		--	--	--
630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	--	--	--
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİD. (-)		--	(171.461)	(171.461)
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	--	--	--
631-11	Seyahat Giderleri	--	(6.131)	(6.131)
631-12	Fuar Katılım giderleri	--	(135.779)	(135.779)
631-13	Tanıtım giderleri	--	(18.147)	(18.147)
631-24	Diğer	--	(11.405)	(11.405)
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		(2.540.197)	(122.914)	(2.663.112)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	--	--	--
632-1	Amortisman Giderleri	(121.169)	(3.126)	(124.295)
632-2	Personel Ücret ve Giderleri	(1.318.910)	(33.942)	(1.352.852)
632-3	Kıdem tazminatı karşılığı gideri	(148.278)	--	(148.278)
632-4	Enerji tüketim giderleri	(52.108)	--	(52.108)
632-5	Fuar ve tanıtım giderleri	(16.224)	--	(16.224)
632-6	Vergi resim harç giderleri	(53.709)	(17.372)	(71.081)
632-7	Temsil ağırlama giderleri	(12.576)	(8.527)	(21.103)

632-8	Seyahat giderleri	(56.384)	(13.863)	(70.248)
632-9	Tersane işletme giderleri	(29.145)	--	(29.145)
632-10	Bakım onarım giderler	(47.020)	--	(47.020)
632-11	Sigorta giderleri	(158.938)	--	(158.938)
632-12	Araç giderleri	(63.069)	--	(63.069)
632-14	Danışmanlık giderleri	(23.376)	(24.760)	(48.136)
632-15	Bağış ve Yardımlar	(293.098)	(6.160)	(299.258)
632-16	Kira Giderleri	(56.475)	--	(56.475)
632-24	Diğer	(89.720)	(15.165)	(104.885)
FALİYET KARI / (ZARARI)		19.119.691	630.901	19.750.591
DİĞER GELİRLER		8.408.779	119.632	8.528.411
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri	305.033	--	305.033
642	Faiz Gelirleri	495.521	4.990	500.512
645	Menkul Kıymet Satış Karları	22.592	--	22.592
646	Kambiyo Karları	4.037.757	113.468	4.151.224
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.074	529	20.603
649-2	Yatırım Amaçlı G. G.	26.220	--	26.220
673	Vade Farkı Gelirleri	3.473.199	--	3.473.199
679	Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	--	465	465
679-1	MDV Kıymet Satış Karları	28.382	180	28.562
DİĞER GİDERLER		(3.916.982)	(36.133)	(3.953.115)
654	Karşılık Giderleri (-)	--	--	--
654-1	Şüpheli Ticari Alacak Kar. Gideri (-)	(115.024)	--	(115.024)
654-2	Stok Değer Düşüklüğü Kar. Gideri (-)	--	--	--
654-3	Garanti Karşılığı Giderleri (-)	--	--	--
654-4	Dava Karşılığı Giderleri (-)	(156.396)	--	(156.396)
655	Menkul Kıymet Satış Zararı (-)	--	--	--
656	Kambiyo Zararları (-)	(2.229.087)	(30.893)	(2.259.980)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(22.570)	(718)	(23.288)
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar (-)	--	--	--
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(9.237)	(6)	(9.243)
683	Vade Farkı Giderleri (-)	(1.309.716)	--	(1.309.716)
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(74.952)	(4.223)	(79.175)
689-1	MDV Satış Zararları (-)	--	(293)	(293)
FİNANSMAN GELİRLERİ / (GİDERLERİ)		(293.114)	(28.567)	(321.681)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(22.650)	(13.112)	(35.762)
660-1	Faiz Giderleri	(270.464)	--	(270.464)
660-4	KHV Finansman Gideri	--	(15.454)	(15.454)
VERGİ ÖNCESİ KAR / (ZARAR)		23.318.374	685.833	24.004.207
VERİ GELİRİ / (GİDERİ)		(257.362)	--	(257.362)
691	Dön. Karı Vergi ve Diğ. Y. Yük. Karş. (-)	(821.089)	--	(821.089)
699	Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	563.727	--	563.727
DÖNEM NET KARI / (ZARARI)		23.061.012	685.833	23.746.845

4.4.5. Eliminasyon İşlemlerinin Yapılması

Grup içerisinde 2022 döneminde gerçekleşen gelir ve gider işlemleri tespit edilerek toplam 66.629.-TL'lik eliminasyon kaydı yapılmıştır. İşlemlerin detayı aşağıda belirtilmiştir.

HESAP ADI		BAKİYE	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
632-2 Personel Ücret ve Giderleri	646 Kambiyo Karları	26.653	20.776
632-24 Diğer	570 Geçmiş Yıl Karları	21.632	18.340
632-1 Amortisman Giderleri	679-1 MDV Kıymet Satış Karları	6.082	16.610
656 Kambiyo Zararları (-)	649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	4.597	10.902
632-12 Araç giderleri		3.893	-
632-16 Kira Giderleri		2.040	-
632-14 Danışmanlık giderleri		1.680	-
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		30	-
632-6 Vergi resim harç giderleri		20	-
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		1	-
Toplam		66.629	66.629

B Teknoloji A.Ş.'nin sermaye eliminasyon işlemi yapılır. Bu işlemle birlikte şerefiye hesaplanır. Azınlık payları bu aşamada hesaplanarak kayıt edilir. İşlemlere ilişkin detaylar aşağıdadır.

HESAP ADI		BAKİYE	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
261 Şerefiye	245 Bağlı Ortaklıklar	1.965.401	1.713.846
500 Sermaye	570 Geçmiş Yıl Karları	10.000	584.840
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları		10.097	--
540 Yasal Yedekler		607	--
530 Azınlık Payları		312.581	--
Toplam		2.298.686	2.298.686

Dönem içerisinde grup içi şirketler arasında alım satım işlemlerinin gerçekleştiği tespit edilmiş ve bu işlemlerin toplam tutarı olan 332.651.-TL'lik eliminasyon kaydı yapılmıştır.

HESAP ADI		BAKİYE	
BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
320-E Satıcılar (Elimine Olacak)	120-E Alıcılar (Elimine Olacak)	332.651	332.651

4.4.6. Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması

Tablo 4.11. Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık			31.12.2022
	VARLIKLAR	A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM	ELİMİNASYON	DÜZELTİLMİŞ TL
	DÖNEN VARLIKLAR	43.301.838	6.172.021	49.473.860	(332.651)	49.141.209
	HAZIR DEĞERLER	15.808.048	135.743	15.943.791	--	15.944.385
100	Kasa	12.094	42.012	54.106	--	54.106
101	Alınan Çekler	--	--	--	--	--
102	Bankalar	--	--	--	--	--
102-1	Bankalar- Vadesiz Mevduat	945.454	91.784	1.037.238	--	1.037.832
102-2	Bankalar- Vadeli Mevduat (3 aydan kısa)	14.850.500	1.946	14.852.446	--	14.852.446
	Menkul Kıymetler (Finansal Yatırımlar)	8.411.536	--	8.411.536	--	8.411.536
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	8.411.536	--	8.411.536	--	8.411.536
	TİCARİ ALACAKLAR	12.076.020	602.177	12.678.197	(332.651)	12.345.546
120	Alıcılar	10.129.973	610.726	10.740.699	--	10.740.699
120-A	Alıcılar (ilişkili taraf)	14.161	--	14.161	--	14.161
120-E	Alıcılar (Elimine Olacak)	332.651	--	332.651	(332.651)	--
123	Ticari Alacaklar Vade Farkı	(305.276)	--	(305.276)	--	(305.276)
124	A İlişkili-B Elimine	2.194.810	1.500	2.196.310	--	2.196.310
125	Beklenen Kredi Zararı (-)	(290.299)	(18.759)	(309.058)	--	(309.058)
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	--	8.709	8.709	--	8.709
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	1.001.287	504	1.001.790	--	1.001.790
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Kar. (-)	(1.001.287)	(504)	(1.001.790)	--	(1.001.790)
	DİĞER ALACAKLAR	110.473	4.405	114.878	--	114.878
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	110.473	4.405	114.878	--	114.878
	STOKLAR	3.809.404	66.121	3.875.526	--	3.875.526
150	İlk Madde ve Malzeme	135.781	--	135.781	--	135.781
151	Yarı Mamuller	2.671.599	--	2.671.599	--	2.671.599
159	Verilen Sipariş Avansları	1.002.024	66.121	1.068.146	--	1.068.146
	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON. MAL.	--	5.155.690	5.155.690	--	5.155.690
172	Sözleşme Varlıkları	--	5.155.690	5.155.690	--	5.155.690
	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAH.	87.352	12.010	99.362	--	99.362
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	87.352	8.865	96.217	--	96.217
180-E	Gelecek Aylara Ait Giderler (Elimine Olacak)	--	3.145	3.145	--	3.145
	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	2.999.004	195.875	3.194.879	--	3.194.879
190	Devreden KDV	634.788	178.734	813.522	--	813.522

192	Diğer KDV	2.223.871	--	2.223.871	--	2.223.871
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	78.161	254	78.416	--	78.416
195	İş Avansları	20.192	13.187	33.378	--	33.378
196	Personel Avansları	41.992	3.700	45.692	--	45.692
DURAN VARLIKLAR		49.160.352	452.030	49.612.383	250.961	49.863.344
TİCARİ ALACAKLAR		14.991	22.000	36.991	--	36.991
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.991	22.000	36.991	--	36.991
DİĞER ALACAKLAR		--	--	--	--	--
MALİ DURAN VARLIKLAR		22.314.440	--	22.314.440	(1.714.440)	20.600.000
240	Bağlı Menkul Kıymetler	20.600.000	--	20.600.000	--	20.600.000
245	Bağlı Ortaklıklar	1.714.440	--	1.714.440	(1.714.440)	--
MADDİ DURAN VARLIKLAR		25.433.749	192.377	25.626.125	--	25.626.125
252	Binalar	56.478	--	56.478	--	56.478
253	Tesis Makine ve Cihazlar	9.819.847	--	9.819.847	--	9.819.847
253-Y	Makine Parkuru	4.266.000	--	4.266.000	--	4.266.000
253-D	Tesis Makine ve Cihazlar Değer Artış Fonu	19.927.975	--	19.927.975	--	19.927.975
254-1	Taşıtlar	2.897.765	117.009	3.014.774	--	3.014.774
255	Demirbaşlar	566.412	152.266	718.678	--	718.678
257	Birikmiş Amortisman (-)	(13.251.774)	(76.898)	(13.328.673)	--	(13.328.673)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.151.046	--	1.151.046	--	1.151.046
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		1.005.656	--	1.005.656	--	1.005.656
YAG0	Arazi ve Arsalar (YAG)	900.000	--	900.000	--	900.000
YAG2	Binalar (YAG)	118.349	--	118.349	--	118.349
YAGA	Birikmiş Amortismanlar (-) (YAG)	(12.693)	--	(12.693)	--	(12.693)
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		208.193	51.414	259.607	1.965.401	2.225.008
260	Haklar	220.103	58.092	278.195	--	278.195
261	Şerefiye	--	--	--	1.965.401	1.965.401
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	36.943	--	36.943	--	36.943
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	(48.853)	(6.678)	(55.532)	--	(55.532)
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI (TFRS 16)		153.605	186.137	339.742	--	339.742
KHV	Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri (KHV)	223.033	--	223.033	--	223.033
KHV	Binalar (KHV)	208.989	205.643	414.633	--	414.633
KHVA	B.A. (-) (MDV olarak kullanılan KHV'ler için)	(278.417)	(19.506)	(297.923)	--	(297.923)
GELECEK YILLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.		--	103	103	--	103
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	--	103	103	--	103
DİĞER DURAN VARLIKLAR		29.719	--	29.719	--	29.719
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	29.719	--	29.719	--	29.719
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		--	--	--	--	--
299	Ertelenmiş Vergi Varlığı	--	--	--	--	--

		--	--	--	--	--
TOPLAM VARLIKLAR	92.462.191	6.624.052	99.086.243	(81.690)	99.004.552	

Tablo 4.11. Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık			31.12.2022
	YÜKÜMLÜLÜKLER	A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM	ELİMİNASYON	DÜZELTİLMİŞ TL
	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	11.983.832	6.743.463	18.727.296	(332.651)	18.394.645
	MALİ BORÇLAR	3.255.836	9.834	3.265.670	--	3.265.670
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	3.233.518	--	3.233.518	--	3.233.518
307	Kiralama İşlemlerinden Borçlar	--	9.834	9.834	--	9.834
309	Diğer Mali Borçlar	22.318	--	22.318	--	22.318
	TİCARİ BORÇLAR	4.962.496	609.589	5.572.085	(332.651)	5.239.433
320	Satıcılar	4.453.937	276.938	4.730.874	--	4.730.874
320-A	Satıcılar (ilişkili taraf)	3.224	--	3.224	--	3.224
320-E	Satıcılar (Elimine Olacak)	--	332.651	332.651	(332.651)	--
323	Ticari Borçlar Vade Farkı	(104.830)	--	(104.830)	--	(104.830)
324	A İlişkili- B Elimine	605.805	--	605.805	--	605.805
326	Verilen Depozito ve Teminatlar	4.360	--	4.360	--	4.360
	DİĞER BORÇLAR	1.101.859	15.100	1.116.959	--	1.116.959
331	Ortaklara Borçlar	904.108	--	904.108	--	904.108
335	Personele Borçlar	197.032	12.074	209.106	--	209.106
336	Diğer Çeşitli Borçlar	719	3.027	3.745	--	3.745
	ALINAN AVANSLAR	1.332.952	5.289.730	6.622.682	--	6.622.682
340	Alınan Sipariş Avansları	1.332.952	11.880	1.344.832	--	1.344.832
340-A	Alınan Sipariş Avansları (ilişkili taraf)	--	5.277.850	5.277.850	--	5.277.850
	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	--	705.664	705.664	--	705.664
351	Sözleşme Yükümlülüğü	--	705.664	705.664	--	705.664
	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	554.526	49.878	604.404	--	604.404
360-1	Ücretle İlgili Ödenecek Vergi ve Fonlar	106.110	14.721	120.831	--	120.831
360-2	Ücret Dışındaki Vergi ve Fonlar	310.898	5.258	316.157	--	316.157
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	118.005	29.898	147.903	--	147.903
368	Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yük.	17.275	--	17.275	--	17.275
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	2.237	--	2.237	--	2.237
	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	768.936	63.668	832.605	--	832.605
374	İzin Karşılığı	612.540	63.668	676.208	--	676.208
375	Dava Karşılıkları	156.396	--	156.396	--	156.396
	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAH.	7.228	--	7.228	--	7.228

381	Gider Tahakkukları	7.228	--	7.228	--	7.228
	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	1.760.572	171.572	1.932.144	--	1.932.144
	MALİ BORÇLAR	--	152.376	152.376	--	152.376
407	Kiralama İşlemlerinden Borçlar	--	152.376	152.376	--	152.376
	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	667.937	19.197	687.133	--	687.133
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	667.937	19.197	687.133	--	687.133
	ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.092.635	--	1.092.635	--	1.092.635
499	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.092.635	--	1.092.635	--	1.092.635
	ÖZKAYNAKLAR	78.717.787	(290.984)	78.426.803	250.961	78.677.764
	ÖDENMİŞ SERMAYE	26.120.180	20.097	26.140.277	(20.691)	26.119.586
500	Sermaye	26.120.180	10.000	26.130.180	(10.594)	26.119.586
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	--	10.097	10.097	(10.097)	--
	SERMAYE YEDEKLERİ	361	--	361	--	361
529	Diğer Sermaye Yedekleri	361	--	361	--	361
	AZINLIK YAPLARI	--	--	--	(312.581)	(312.581)
530	Azınlık Payları	--	--	--	(312.581)	(312.581)
	KAR YEDEKLERİ	1.950.946	2.790	1.953.736	(607)	1.953.129
540	Yasal Yedekler	1.950.946	2.790	1.953.736	(607)	1.953.129
	KAR/ZARAR YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAKLAR	17.029.119	14.378	17.043.497	--	17.043.497
551-2	Makine Parkuru Yeniden Değerleme Değer Artışı	19.130.870	--	19.130.870	--	19.130.870
551-V	MDV Yeniden Değ. Artışları (Azalışları), Vergi Etkisi	(2.104.396)	--	(2.104.396)	--	(2.104.396)
553	Tanım. Fayda Plan. Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	3.391	14.378	17.769	--	17.769
553-V	Tanım. Fayda Plan. Y. Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Etkisi	(746)	--	(746)	--	(746)
	GEÇMİŞ YIL KARLARI / (ZARARLARI)	10.556.168	(1.014.081)	9.542.087	603.180	10.145.267
570	Geçmiş Yıl Karları	11.010.586	501.528	11.512.114	603.180	12.115.294
580	Geçmiş Yıl Zararları (-)	(454.418)	(1.515.609)	(1.970.027)	--	(1.970.027)
	DÖNEM NET KARI / (ZARARI)	23.061.012	685.833	23.746.845	(18.340)	23.728.504
590	Dönem Net Karı	23.061.012	685.833	23.746.845	--	23.746.845
592	Dönem Düzeltme Kayıtları Etkisi	--	--	--	(18.340)	(18.340)
	TOPLAM KAYNAKLAR	92.462.191	6.624.052	99.086.243	(81.690)	99.004.552

Tablo 4.12. Gelir Tablosu Eliminasyon Kayıtlarının Çalışma Tablosuna Alınması

		Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık	31.12.2022		31.12.2022
GELİR TABLOSU		A A.Ş.	B A.Ş.	TOPLAM	ELİMİNASYON	DÜZELTİLMİŞ TL
BRÜT SATIŞLAR		62.720.171	7.669.892	70.390.063	--	70.390.063
600	Yurtiçi Satışlar	1.633.785	7.669.892	9.303.677	--	9.303.677
601	Yurtdışı Satışlar	61.047.896	--	61.047.896	--	61.047.896
602	Diğer Gelirler	38.489	--	38.489	--	38.489
SATIŞ İNDİRİMLERİ		--	--	--	--	--
610	Satıştan İadeler (-)	--	--	--	--	--
SATIŞLARIN MALİYETİ		(41.060.283)	(6.744.616)	(47.804.899)	--	(47.804.899)
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	--	--	--	--	--
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(126.778)	--	(126.778)	--	(126.778)
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(40.933.505)	(6.744.616)	(47.678.121)	--	(47.678.121)
BRÜT SATIŞ KARI / (ZARARI)		21.659.888	925.276	22.585.164	--	22.585.164
ARAŞTIRMA & GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)		--	--	--	--	--
630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	--	--	--	--	--
PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞ. GİDERLERİ (-)		--	(171.461)	(171.461)	--	(171.461)
631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	--	--	--	--	--
631-11	Seyahat Giderleri	--	(6.131)	(6.131)	--	(6.131)
631-12	Fuar Katılım giderleri	--	(135.779)	(135.779)	--	(135.779)
631-13	Tanıtım giderleri	--	(18.147)	(18.147)	--	(18.147)
631-24	Diğer	--	(11.405)	(11.405)	--	(11.405)
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		(2.540.197)	(122.914)	(2.663.112)	(62.001)	(2.725.113)
632	Genel Yönetim Giderleri (-)	--	--	--	--	--
632-1	Amortisman Giderleri	(121.169)	(3.126)	(124.295)	(6.082)	(130.377)
632-2	Personel Ücret ve Giderleri	(1.318.910)	(33.942)	(1.352.852)	(26.653)	(1.379.505)
632-3	Kıdem tazminatı karşılığı gideri	(148.278)	--	(148.278)	--	(148.278)
632-4	Enerji tüketim giderleri	(52.108)	--	(52.108)	--	(52.108)
632-5	Fuar ve tanıtım giderleri	(16.224)	--	(16.224)	--	(16.224)
632-6	Vergi resim harç giderleri	(53.709)	(17.372)	(71.081)	(20)	(71.101)
632-7	Temsil ağırlama giderleri	(12.576)	(8.527)	(21.103)	--	(21.103)
632-8	Seyahat giderleri	(56.384)	(13.863)	(70.248)	--	(70.248)
632-9	Makina işletme giderleri	(29.145)	--	(29.145)	--	(29.145)
632-10	Bakım onarım giderler	(47.020)	--	(47.020)	--	(47.020)
632-11	Sigorta giderleri	(158.938)	--	(158.938)	--	(158.938)
632-12	Araç giderleri	(63.069)	--	(63.069)	(3.893)	(66.962)
632-14	Danışmanlık giderleri	(23.376)	(24.760)	(48.136)	(1.680)	(49.816)

632-15	Bağış ve Yardımlar	(293.098)	(6.160)	(299.258)	--	(299.258)
632-16	Kira Giderleri	(56.475)	--	(56.475)	(2.040)	(58.515)
632-24	Diğer	(89.720)	(15.165)	(104.885)	(21.632)	(126.517)
FALİYET KARI / (ZARARI)		19.119.691	630.901	19.750.591	(62.001)	19.688.590
DİĞER GELİRLER		8.408.779	119.632	8.528.411	48.288	8.576.700
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri	305.033	--	305.033	--	305.033
642	Faiz Gelirleri	495.521	4.990	500.512	--	500.512
645	Menkul Kıymet Satış Karları	22.592	--	22.592	--	22.592
646	Kambiyo Karları	4.037.757	113.468	4.151.224	20.776	4.172.000
649	Diğer Olağan Gelir ve Karlar	20.074	529	20.603	10.902	31.505
649-2		26.220	--	26.220	--	26.220
673	Vade Farkı Gelirleri	3.473.199	--	3.473.199	--	3.473.199
679	Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	--	465	465	--	465
679-1	MDV Kıymet Satış Karları	28.382	180	28.562	16.610	45.173
DİĞER GİDERLER		(3.916.982)	(36.133)	(3.953.115)	(4.627)	(3.957.742)
654	Karşılık Giderleri (-)	--	--	--	--	--
654-1	Şüpheli Ticari Alacak Kar. Gideri (-)	(115.024)	--	(115.024)	--	(115.024)
654-2	Stok Değer Düşüklüğü Kar. Gideri (-)	--	--	--	--	--
654-3	Garanti Karşılığı Giderleri (-)	--	--	--	--	--
654-4	Dava Karşılığı Giderleri (-)	(156.396)	--	(156.396)	--	(156.396)
655	Menkul Kıymet Satış Zararı (-)	--	--	--	--	--
656	Kambiyo Zararları (-)	(2.229.087)	(30.893)	(2.259.980)	(4.597)	(2.264.577)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(22.570)	(718)	(23.288)	--	(23.288)
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar (-)	--	--	--	--	--
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(9.237)	(6)	(9.243)	(30)	(9.273)
683	Vade Farkı Giderleri (-)	(1.309.716)	--	(1.309.716)	--	(1.309.716)
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(74.952)	(4.223)	(79.175)	--	(79.175)
689-1	MDV Satış Zararları (-)	--	(293)	(293)	--	(293)
FİNANSMAN GELİRLERİ / (GİDERLERİ)		(293.114)	(28.567)	(321.681)	(1)	(321.682)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(22.650)	(13.112)	(35.762)	(1)	(35.763)
660-1	Faiz Giderleri	(270.464)	--	(270.464)	--	(270.464)
660-4	KHV Finansman Gideri	--	(15.454)	(15.454)	--	(15.454)
VERGİ ÖNCESİ KAR / (ZARAR)		23.318.374	685.833	24.004.207	(18.340)	23.985.866
VERİ GELİRİ / (GİDERİ)		(257.362)	--	(257.362)	--	(257.362)

691	Dön. Karı Vergi ve Diğ. Y. Yük. Karş. (-)	(821.089)	--	(821.089)	--	(821.089)
699	Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	563.727	--	563.727	--	563.727
	DÖNEM NET KARI / (ZARARI)	23.061.012	685.833	23.746.845	(18.340)	23.728.504

4.4.7. Konsolide Finansal Tablolar Çalışması

**A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİ İTİBARI
İLE KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU**
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

VARLIKLAR	Dipnot	31 Aralık 2022	31 Aralık 2021
<u>Dönen Varlıklar</u>			
Nakit ve Nakit Benzerleri	X	24.355.327	16.864.005
Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	X	2.210.472	1.764.589
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	X	10.126.365	8.490.510
Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	X	-	55.088
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	X	123.588	91.009
Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Alacaklar			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Varlıkları	X	5.155.690	-
Stoklar	X	2.807.380	1.901.866
Peşin Ödenmiş Giderler			
- İlişkili Olmayan Taraflara Peşin Ödenmiş Giderler	X	1.167.508	2.062.760
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	X	78.416	25.372
Diğer Dönen Varlıklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Dönen Varlıklar	X	3.116.463	2.123.739
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR		49.141.209	33.378.939
<u>Duran Varlıklar</u>			
Finansal Yatırımlar	X	20.600.000	21.186.033
Diğer Alacaklar.			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	X	36.991	14.932
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	X	1.005.656	1.365.979
Maddi Duran Varlıklar	X	25.965.867	26.031.978
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye	X	1.965.401	1.965.401
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	X	259.607	221.376

Peşin Ödenmiş Giderler			
- İlişkili Olmayan Taraflara Peşin Ödenmiş Giderler	X	29.822	206.173
TOPLAM DURAN VARLIKLAR		49.863.344	50.991.873
TOPLAM VARLIKLAR		99.004.552	84.370.812

**A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİ İTİBARI
İLE KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)**

KAYNAKLAR	Dipnot	31 Aralık 2022	31 Aralık 2021
<u>Kısa Vadeli Yükümlülükler</u>			
Kısa Vadeli Borçlanmalar	X	32.152	13.066
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	X	3.233.518	3.787.451
Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	X	609.029	2.028.002
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	X	4.626.044	4.425.335
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	X	495.115	565.124
Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	X	904.108	2.058.536
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	X	324.262	13.749
Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Yükümlülükler			
- Devam Eden İnşaat ve Taahhüt İşlerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	X	705.664	-
- Mal ve Hizmet Satışlarından Doğan Sözleşme Yükümlülükleri	X	6.622.682	4.180.705
Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	X	676.208	557.532
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	X	156.396	-
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	X	9.465	1.724
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		18.394.645	17.631.225
<u>Uzun Vadeli Yükümlülükler</u>			
Uzun Vadeli Borçlanmalar	X	152.376	2.679.489
Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	X	687.133	692.522
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	X	1.092.635	1.677.537
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		1.932.144	5.049.548
<u>ÖZKAYNAKLAR</u>			
Ana Ortağa Ait Özkaynaklar		78.770.879	62.009.161
Ödenmiş Sermaye	X	26.119.586	26.119.586

Sermaye Yedekleri	X	361	361
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)			
+ Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)			
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	X	17.026.474	17.381.180
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	X	17.023	-80.142
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Yasal Yedekler	X	1.953.129	1.217.324
Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları	X	10.145.267	4.695.649
Dönem Net Kârı/Zararı	X	23.509.038	12.674.609
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		-93.115	-318.528
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR		78.677.764	61.690.039
TOPLAM KAYNAKLAR		99.004.552	84.370.812

A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİ İTİBARI İLE KONSOLİDE KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

	Dipnot	1 Ocak - 31.Ara.22	1 Ocak - 31.Ara.21
Hasılat	X	70.390.063	43.785.362
Satışların Maliyeti (-)	X	(47.804.899)	(31.633.205)
BRÜT KAR / (ZARAR)		22.585.164	12.152.158
Genel Yönetim Giderleri (-)	X	(2.725.113)	(2.080.846)
Pazarlama Giderleri (-)	X	(171.461)	(127.363)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	X	-	(243.516)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	X	7.703.390	10.764.094
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	X	(3.842.425)	(6.067.020)
Esas Faaliyet Kârı / (Zararı)		23.549.555	14.397.507
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	X	873.310	1.688.834
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	X	(293)	(429)
TFRS 9 Uyarınca Belirlenen Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	X	(115.024)	-
		26.738.303	16.085.911

Finansman Giderleri (-)	X	(321.682)	(2.745.861)
		23.985.866	13.340.050
Sürdürülen Faaliyetler Vergi (Gideri) Geliri			
- Dönem Vergi (Gideri) Geliri	X	(821.089)	(908.626)
- Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri	X	563.727	118.510
		23.728.504	12.549.934
		-	-
		23.728.504	12.549.934
Dönem Karının (Zararının) Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		219.467	(124.676)
Ana Ortaklık Payları		23.509.038	12.674.609
Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç (Zarar)	X	0,00154	0,00082
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç (Zarar)	X	-	-
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)	X	0,00154	0,00082
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç (Zarar)	X	-	-

**A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİ İTİBARI
İLE KONSOLİDE KAR VEYA ZARAR
VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

	1 Ocak- 31.Ara.22	1 Ocak- 31.Ara.21
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI		
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar		
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları), Vergi Sonrası	(1.773.527,00)	(1.689.738,00)
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları), Vergi Sonrası	485.826,00	(354.278,00)
DİĞER KAPSAMLI GELİR	(1.287.701,00)	(2.044.016,00)
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	117.354.821,00	60.705.652,00

A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİNDE SONA EREN YILLARA

AİT KONSOLİDE ÖZSERMAYE DEĞİŞİM TABLOSU

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri	Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler		Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Birikmiş Kârlar		Ana Ortağa Ait Özkaynaklar	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI
			Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artışları / Azalışları	Tanımlanmış Fayda Planlarının Yeniden Ölçüm Kazançları / Kayıpları	Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları	Net Dönem Kârı Zararı			
1 Ocak - itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)	26.119.586	361	17.719.127	(9.286)	628.070	2.434.107	10.850.796	57.743.355	(206.243)	57.536.518
Transferler	-	-	-	-	589.254	10.261.542	(10.850.796)	-	-	-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-	(337.948)	(70.856)	-	-	12.674.609	12.265.806	(112.285)	12.153.521
Temettüler	-	-	-	-	-	(8.000.000)	-	(8.000.000)	-	(8.000.000)
31 Aralık 2021 itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)	26.119.586	361	17.381.180	(80.142)	1.217.324	4.695.649	12.674.609	62.009.161	(318.528)	61.690.039
1 Ocak - itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)	26.119.586	361	17.381.180	(80.142)	1.217.324	4.695.649	12.674.609	62.009.161	(318.528)	61.690.039
Transferler	-	-	-	-	735.805	11.938.804	12.674.609	-	-	-
Toplam Kapsamlı Gelir	-	-	(354.705)	97.165	-	-	23.509.038	23.251.498	225.413	23.476.911
Temettüler	-	-	-	-	-	(5.409.960)	-	(5.409.960)	-	(5.409.960)
Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)	-	-	-	-	-	(1.079.820)	0	(1.079.820)	-	(1.079.820)
31 Aralık 2022 itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)	26.119.586	361	17.026.474	17.023	1.953.129	10.145.267	23.509.038	78.770.879	(93.115)	78.677.764

A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2021 ve 31 ARALIK 2022 TARİHLERİNDE
SONA EREN YILLARA AİT KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

	1 Ocak - 31.Ara.22	1 Ocak - 31.Ara.21
A. İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	11.396.264	9.754.926
Dönem Karı (Zararı)		
Sürdürülen Faaliyetlerden Dönem Karı (Zararı)	23.728.504	12.549.934
Dönem Net Karı (Zararı) Mutabakatı İle İlgili Düzeltmeler		
Amortisman ve İtfa Gideri İle İlgili Düzeltmeler	1.326.128	1.590.063
Değer Düşüklüğü / (İptali) İle İlgili Düzeltmeler		
- Alacaklarda Değer Düşüklüğü (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	115.024	-
- Stok Değer Düşüklüğü (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	(4.790)	4.790
Karşılıklar İle İlgili Düzeltmeler		
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	113.288	649.086
- Dava ve/veya Ceza Karşılıkları (İptali) ile İlgili Düzeltmeler	156.396	-
Faiz (Gelirleri) ve Giderleri İle İlgili Düzeltmeler		
- Faiz Gelirleri ile İlgili Düzeltmeler	(500.512)	(426.854)
- Faiz Giderleri ile İlgili Düzeltmeler	306.228	364.856
- Vadeli Alımlardan Kaynaklanan Ertelenmiş Finansman Gideri	(28.333)	(66.362)
- Vadeli Satışlardan Kaynaklanan Kazanılmamış Finansman Geliri	(90.361)	334.351
Aktüeryal Ölçüm (Kazanç) Kayıpları ile ilgili Düzeltmeler	97.165	(70.856)
Vergi (Geliri) Gideri İle İlgili Düzeltmeler	(584.903)	(202.989)
Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) İle İlgili Düzeltmeler		
- Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasından Kaynaklanan Kayıplar (Kazançlar) ile İlgili Düzeltmeler	(44.880)	(3.564)
Yatırım ya da Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlarına Neden Olan Diğer Kalemlere İlişkin Düzeltmeler	(32.952)	(958)
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Değişimler		
Finansal Yatırımlardaki Azalış (Artış)	(4.659.151)	(20.600.000)
Ticari Alacaklardaki Azalış (Artış) ile İlgili Düzeltmeler		
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklardaki Azalış (Artış)	1.750.428	(1.400.279)
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklardaki Azalış (Artış)	(4.165.887)	(4.943.037)
Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalış (Artış) ile İlgili Düzeltmeler		
- İlişkili Taraflardan Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalış (Artış)	55.088	22.931.866
- İlişkili Olmayan Taraflardan Faaliyetlerle İlgili Diğer Alacaklardaki Azalış (Artış)	(54.637)	30.084
Stoklardaki Azalışlar (Artışlar) İle İlgili Düzeltmeler	(900.723)	(1.326.707)
Peşin Ödenmiş Giderlerdeki Azalış (Artış)	1.082.387	(1.234.510)
Ticari Borçlardaki Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler		
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlardaki Artış (Azalış)	(2.024.778)	1.978.216
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlardaki Artış (Azalış)	834.848	3.133.815
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlardaki Artış (Azalış)	(70.009)	20.216
Faaliyetler ile İlgili Diğer Borçlardaki Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler		

- İlişkili Taraflara Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış (Azalış)	231.745	5.723.899
- İlişkili Olmayan Taraflara Faaliyetlerle İlgili Diğer Borçlardaki Artış (Azalış)	1.366.317	(483.002)
İşletme Sermayesinde Gerçekleşen Diğer Artış (Azalış) ile İlgili Düzeltmeler		
- Faaliyetlerle İlgili Diğer Varlıklardaki Azalış (Artış)	(1.003.507)	68.658
- Faaliyetlerle İlgili Diğer Yükümlülüklerdeki Artış (Azalış)	7.741	(829.245)
Faaliyetlerden Elde Edilen Nakit Akışları		
Ödenen Temettüleri	(5.409.960)	(8.000.000)
Vergi İadeleri (Ödemeleri)	(53.044)	(25.372)
Diğer Nakit Girişleri (Çıkışları)	(146.597)	(11.173)
B. YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI	500.512	(111.770)
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri		
<i>Maddi Duran Varlıkların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri</i>	-	284.776
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları		
<i>Maddi Duran Varlık Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları</i>	-	(4.050.306)
<i>Maddi Olmayan Duran Varlık Alımından Kaynaklanan Nakit Çıkışları</i>	-	(208.561)
Alınan Temettüleri	-	195.221
Alınan Faiz	500.512	426.854
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT AKIŞLARI	(4.405.454)	(3.265.110)
Borç Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları		
<i>Kredi Geri Ödemelerine İlişkin Nakit Çıkışları</i>	(4.099.227)	(2.900.253)
Ödenen Faiz	(306.228)	(364.856)
D. YABANCI PARA ÇEVİRİM FARKLARININ ETKİSİNDEN ÖNCE NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ)	7.491.321	6.378.046
E. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi	-	-
F. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDEKİ NET ARTIŞ (AZALIŞ) (E+F)	7.491.321	6.378.046
G. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ	16.864.599	10.486.553
DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (F+G)	24.355.921	16.864.599

A LOJİSTİK A.Ş. 31 ARALIK 2022 TARİHLİ KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası olarak “TL” ifade edilmiştir.)

Finansal tablolara ait notlar bu bölümde ilk olarak grubun organizasyonu ve faaliyet konusundan başlanarak yer almaktadır.

4.5. UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulamaya konsolidasyona dahil olacak şirketler tespit edilerek başlanmıştır. İki şirket için VUK/MSUGT'ne göre hazırlanmış 31.12.2022 tarihli mizanları çalışmaya başlangıç olarak alınmıştır. TFRS çevrim işlemleri için MS Office Excel programında örnek tablo oluşturularak her bir şirket için TFRS çevrim işlemleri ayrı ayrı gerçekleştirilmiştir. TFRS çevrimi için önceki yıl TFRS düzeltme kayıtları güncel tabloya alınmıştır. Taşıma kayıtlarından sonra sırasıyla sınıflandırma, cari dönem düzeltme ve eliminasyon işlemleri yapılarak TFRS çevrim işlemleri tamamlanmıştır. Uygulama içerisinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri aşağıdaki başlıklar halinde belirtilmiştir.

4.5.1. TFRS Çevrim Sonrası Finansal Tabloların Değerlendirmesi:

A) A A.Ş.

	A Lojistik A.Ş. 31.12.2022 MSUGT/ VUK	A Lojistik A.Ş. 31.12.2022 TFRS		Fark
Aktif Toplam	85.307.056	92.462.191		7.155.135
Özkaynaklar	73.726.352	78.717.787		4.991.435

A Lojistik A.Ş.'nin TFRS sonrası bireysel finansal tablolarında aktif toplam değeri 7.155.135.-TL artmıştır. Bu artışın ana nedeni maddi duran varlıkların değerlendirme artış kazancından kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde özkaynak toplamı da 4.991.435.-TL artarak TFRS finansal tablolara yansımıştır.

B) B A.Ş.

	B Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 MSUGT/VUK	B Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 TFRS		Fark
Aktif Toplam	7.451.881	6.624.052		-827.829
Özkaynaklar	1.401.750	-290.984		-1.692.734

B A.Ş.'nin TFRS sonrası bireysel finansal tablolarında aktif toplam (827.829).-TL azalmıştır. Bu azalışın ana nedeni sözleşme varlıkları ve yapılmakta olan yatırımlar hesaplarında yapılan TFRS düzeltme işleminden kaynaklanmaktadır. Benzer şekilde özkaynak toplamı da (1.692.734).-TL azalmıştır.

Finansal tablo kalemlerinin farklılıklarında dolayı TFRS düzeltme işlemleri A A.Ş. için finansal tabloları olumlu yönde etkilerken, B A.Ş. için olumsuz yönde etki etmiştir.

C) TFRS Konsolide Finansal Tablo ile Karşılaştırma

	A Lojistik & B Teknoloji A.Ş. 31.12.2022 MSUGT/VUK	Konsolide 31.12.2022 TFRS		Fark
Aktif Toplam	92.758.937	99.004.552		6.245.615
Özkaynaklar	75.128.102	78.677.764		3.549.662

TFRS kapsamında konsolide finansal tablolarda aktif toplam 6.245.615.-TL artarak finansal tabloları olumlu yönde etkilemiştir. Artışı A A.Ş.'nin maddi duran varlık değerleme artışı ağırlıklı olarak sağlamıştır. Özkaynak toplamında ise 3.549.662.-TL artış olmuştur.

Grubun TFRS konsolide finansal tabloları MSUGT/VUK değerleme hükümlerine göre düzenlenmiş finansal tablolarla karşılaştırıldığında finansal olarak daha olumlu raporlanmıştır.

TFRS maddi duran varlık değerleme işlemi maddi duran varlıkları gerçeğe uygun değere taşıyarak bu olumlu etkiyi sağlamıştır. MSGUT/VUK değerleme hükümlerinin de varlıkları gerçeğe uygun değere getirecek şekilde iyileştirilmesi önerilmektedir.

4.5.2. Özkaynak Karlılık Analizi

İşletmelerin konsolidasyon öncesi özkaynak karlılık oranları aşağıdaki gibidir:

A A.Ş. TFRS Öncesi

Özkaynak Karlılık Oranı	=	Net Kar	=	22.890.835	= 0,310
		Özkaynaklar		73.726.352	

B A.Ş. TFRS Öncesi

Özkaynak Karlılık Oranı	=	Net Kar	=	436.391	= 0,311
		Özkaynaklar		1.401.750	

TFRS Konsolide Finansal Tablolar

Özkaynak Karlılık Oranı	=	Net Kar	=	23.728.504	= 0,302
		Özkaynaklar		78.677.764	

TFRS konsolide finansal tablolar sonrası özkaynak karlılık oranının TFRS öncesine göre bir miktar azaldığı görülmektedir. Bu azalmanın ana nedeni B A.Ş.'nin TFRS finansal tablolarında özkaynaklarının eksiye dönmesidir.

4.5.3. TFRS Kapsamında Konsolidasyon Uygulaması İşlemlerin Analizi

TFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarına belirli bir sistematik ile yaklaşıldığında konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan birçok olumsuzluğun önüne geçmek mümkündür.

Örnek uygulama çalışmasında gördüğümüz üzere TFRS kapsamında konsolidasyon uygulamaları için uygulayıcının aşağıdaki tabloda belirtilen gibi sistematik bir bakış açısına sahip olması konsolidasyon uygulamalarının başarılı yapılmasına yardımcı olacaktır.

Tablo 4.13. Konsolidasyon Sürecine Sistematiik Bakış

Konsolidasyon Sürecine Sistematiik Bakış	
Konsolidasyona Dahil Edilecek Şirketlerin Belirlenmesi	
- Pay Oranlarının Tespiti - Kontrol Gücünün Araştırılması	
	
Kontrol Gücü Var	Kontrol Gücü Yok
-TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar -Tam Konsolidasyon	- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TFRS 9 Finansal Araçlar, - TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar -Özkaynak Yöntemi
TFRS Çevrim Öncesi	
- Grup Şirketlerinin Finansal Raporlama Tarihlerinin Ana Ortaklık ile Aynı Tarih Olacak Şekilde Düzeltme İşlemlerinin Yapılması - Grup Şirketlerinin Geçerli Para Birimin Tespiti - Grup Şirketlerin Bulundukları Ülkeler İtibari ile Muhasebe Politikalarının Tespiti ve Düzeltme İşlemlerinin Yapılması	
TFRS Uyumlu Finansal Tabloların Hazırlanması	
- Grup Şirketlerin Finansal Tabloları için TFRS 10 Hükümlerince Düzeltme ve Sınıflandırma İşlemlerinin Yapılması. Örneğin: Değerleme İşlemlerinin Yapılması, İlişkili Taraf İşlemlerinin Sınıflandırılması, Vade Farklarının Hesaplanması, Sözleşmelerin Standartlara Göre Tekrar Sınıflandırılması, Enflasyon Düzeltmesi gibi.	
TFRS Çevrim Sonrası Finansal Tabloların Birleştirilmesi	
- Şerefiye Hesaplanması - Kontrol Gücü Olmayan Payların Hesaplanması - Bağlı Ortaklıkların Sermaye Eliminasyonu - Grup İçi Eliminasyon İşlemlerinin Yapılması	
TFRS Konsolide Finansal Tablolar	
- Konsolide Finansal Durum Tablosu - Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu - Konsolide Özkaynaklar Değişim Tablosu - Konsolide Nakit Akış Tablosu - Dipnotlar	

a) Konsolidasyona dahil olacak şirketlerin tespiti; uygulamada sık olmasa da hataya sebep olan ilk önemli konu başlığıdır. Grup şirketlerinin ortaklık yapılarının ve ortaklıklarındaki kontrol gücünün farklılık arz etmesi konsolidasyon çalışmalarına başlamadan önce titizlikle incelenmelidir. Sorunun çözümü için ortaklıklardaki güncel pay oranlarının tespiti yapılmalıdır. Sonrasında ana ortaklığın bağlı ortaklıklardaki kontrol gücü araştırılmalıdır. Eğer ana ortaklık bağlı ortaklık ile ilişkilerinden dolayı değişken getirilere maruz kalıyorsa veya bu getirilerde hak sahibi oluyorsa ana ortaklığın kontrol gücü vardır.

Ayrıca ana ortaklık bağlı ortaklığı üzerindeki gücünü kullanarak elde edeceği getirilerin büyüklüğünü etkileyebilme imkanına sahip ise ana ortaklığın kontrol gücü vardır. Bu durumda olan bağlı ortaklıklar konsolidasyona dahil edilmektedir. TFRS kapsamında konsolidasyona başlamadan önce konsolidasyona dahil olacak şirketler TFRS 10 standardında belirtildiği şekilde tespit edilmelidir. Uygulamada A A.Ş. bağlı ortaklığı olan B A.Ş. üzerinde kontrol gücüne sahip olduğu tespit edilmiştir.

b) Finansal tabloların raporlama tarihlerinin tespiti; uygulamada az da olsa karşılaşılan sorunlardan birdir. Genellikle özel hesap dönemi talebinde bulunmuş ve kabul edilmiş şirketler ile yurt dışında yerleşik yerel mevzuatı gereği Türkiye'deki hesap döneminden farklı hesap dönemlerine sahip olan şirketler söz konusu olduğunda dikkat edilmelidir.

Sorunun çözümü için grup içerisinde finansal tablo tarihi farklı olan bir şirket mevcut ise TFRS 10 B92'da belirtildiği üzere ilk olarak ana ortaklık ile aynı finansal tablo tarihini içerecek ek finansal bilgiler hazırlanmalıdır. Böyle bir uygulama gerçekleştirilemez ise bağlı ortaklığın finansal tabloları konsolide finansal tablolar tarihi arasındaki önemli işlem ve olayları etki düzeyine göre finansal tablo üzerinde düzeltme işlemi gerçekleştirilerek bağlı ortaklık konsolidasyona dahil edilir (TFRS 10, B93). Uygulamamızda finansal tablo tarihleri aynı olduğunda ek bir işleme gerek kalmamıştır.

c) Geçerli para biriminin tespiti; uygulamada gözden kaçırılan bir konu olduğu tespit edilmektedir. Sorunun çözümü için şirketin mal ve hizmet satış fiyatını en çok

etkileyen, mal ve hizmet fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para biriminin tespitinin yapılması gerekmektedir.

TMS 21 P10'da borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi finansal faaliyetlerden yaratılan fonların para birimi ve işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlere ilişkin tahsilatların tutulduğu para biriminin, işletmenin geçerli para biriminin tespitine ilişkin kanıt sağladığı belirtilmektedir. Uygulamada şirketler ağırlıklı olarak Türk Lirası kullandığı tespit edildiğinden geçerli para birimi TL olarak alınmıştır.

d) Kontrol gücü olmayan paylar; uygulamada hesap hatalarının görüldüğü bir konudur. Sorunun çözümü için kontrol gücü olmayan paylar TFRS 10'da belirtildiği şekillerde tespit edilmelidir. TFRS 10 kontrol gücü olmayan payları “bir bağlı ortaklığın doğrudan veya dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan paylarıdır” şeklinde tanımlamaktadır.

TFRS 3, P.19'da kontrol gücü olmayan payların iki yöntem ile tespit edilebileceği belirtilmiştir. Gerçeğe uygun değer üzerinden (tam şerefiye) ve mevcut ortaklık araçlarının, edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıklarının muhasebeleştirilen tutarlarındaki orantılı payı üzerinden (kısmi şerefiye). Uygulamamızda gerçeğe uygun değer üzerinden (tam şerefiye) yönetimine göre kontrol gücü olmayan paylar tespit edilmiştir.

e) Şerefiyenin hesaplanması; uygulamada hesap hatalarının tespit edildiği bir konudur. Sorunun çözümü için şirket kayıtlarından edinim tarihindeki işlem ve kayıtlar titizlik incelenmelidir. Edinim tarihindeki transfer edilen bedel ve edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan payların tutarından, net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değeri düşülerek şerefiyenin hesaplanması yapılmaktadır. Uygulamada şerefiyenin hesaplanması kontrol gücü olmayan paylar dikkate alınarak yapılmıştır.

f) Eliminasyon işlemleri; konsolidasyon uygulamalarında işlem yoğunluğu olan bir konu olduğundan bazı elimine edilecek kayıtlar atlanılmaktadır. Sorunun çözümü için sistemik bir yaklaşımla ve detaylı bir soru formuyla konuyu çalışmak fayda sağlayacaktır. Grubun finansal durumunu ve performansını tek bir işletme gibi göstermek için konsolidasyon yapılmaktadır. Bu gösterimin sağlanabilmesi için grup

şirketlerinin birbirleri ile gerçekleştirdikleri işlemler elimine edilir. İşlemlerin mükerrerlik veya yanlışlık oluşturmaması için eliminasyon işlemi gerçekleştirilir.

Eliminasyona ilişkin özet başlıklar aşağıdaki gibidir:

- i. Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki yatırımının ve bağlı ortaklığın özkaynak payının elimine edilmesi;** mükerrerlik olmaması için bağlı ortaklığın ana ortaklığa ait özkaynak payı ile ana ortaklığın aktifindeki varlık değerleri karşılıklı olarak elimine edilmesi gerekir.
- ii. Grup içi gelir ve gider kayıtlarının elimine edilmesi;** gruba dahil olan ortaklıklar arasındaki işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderler karşılıklı olarak elimine edilmelidir. Gelirler arasında yer alan ana ortaklığın bağlı ortaklıklardan elde ettiği temettü gelirleri de eliminasyona dahil edilir. Bu sayede konsolide finansal tablolarda sadece grup dışındaki işletmeler ile yapılan işlemlerden kaynaklanan gelir ve giderler yer alır.
- iii. Grup içi borç ve alacakların elime edilmesi;** karşılıklı borç ve alacak tutarları elimine edilmektedir. Eliminasyon işlemleri sonucunda karşılıklı bakiyelerin kapanmış olması gerekmektedir.
- iv. Grup içi duran varlık transferlerinden kaynaklanan gelir ve giderin elimine edilmesi;** sabit kıymetlerin alım-satımı nedeniyle oluşan gelir ve giderler ile satış öncesi ve sonrası amortisman hesaplama farkları eliminasyon/düzeltilme işlemlerine tabi tutularak konsolide finansal tablolar hazırlanmaktadır.

BÖLÜM 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan sorunların tespiti ve çözüm önerileri oluşturması amacı taşıyan bu çalışmada, elde edilen teorik ve uygulamaya ilişkin bulgular değerlendirilmiştir. TFRS uyarınca konsolidasyon uygulamalarında dikkat edilmesi gereken kavramsal çerçeve, uygulama sırası ve finansal tablo düzenlemelerine ilişkin çözüm önerileri örnek uygulama ile açıklanmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

İngiltere, Amerika, Almanya ve Fransa IFRS kapsamında konsolidasyon uygulamalarında karşılaşılan sorunlar yapısal olarak TFRS uygulamalarına benzerlik göstermektedir. İşletmelerin karmaşık iş yapılarının analizinden başlayan süreçle, kontrol gücünün tespiti, ilgili ülkelerde yerel mevzuatın IFRS ile farklılık göstermesi, konsolidasyona dahil olan şirketlerde uygulanan farklı muhasebe politikaları, tutarlı ve zamanında doğru bilgi sağlanması, finansal varlıkların değerlemesinde uzman desteği, farklı coğrafyadaki işletmelerin finansal raporlama tarihi ve dil temel olarak karşılaşılan sorunlardır. Bu sorunların çözümü için ilgili ülkeler IFRS eğitimi için özel çalışmalar yapmakta ve konu ile ilgili akademik kadrolarını artırmaktadırlar.

TFRS uyarınca konsolidasyon çalışmaları, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardında açıklanarak, düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkeleri belirtilmiştir. Konsolidasyona dahil olacak şirketlerin tespiti için temel dayanak noktasını kontrol gücü oluşturmaktadır. TFRS 10 standardına göre bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmenin konsolide finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır. Ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki pay oranına ek olarak araştırılması gereken konu kontrol gücüdür. Çalışmada kontrol gücü detaylı olarak açıklanarak tespitine yönelik nelere dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Böylece bir ana ortaklığın hangi bağlı ortaklıklarını konsolidasyona dahil etmesi gerektiği gösterilmiştir.

Konsolidasyona dahil olacak şirketlerin TFRS 10'a göre aynı raporlama tarihine sahip olma şartının sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Raporlama tarihi farklı olan şirketlerin

konsolide edilebilmesi için yapılması gerekli olan işlemler bulunmaktadır. Öncelikli olarak ana ortaklık ile bağlı ortaklık raporlama tarihleri arasındaki fark her durumda üç aydan fazla olamayacağı, raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerinin farklılığı dönemler itibari ile aynı olmasının zorunluluğu belirtilmiştir. Bağlı ortaklık finansal tablolarının konsolide edilebilmesi için ana ortaklık ile aynı finansal tablo tarihi içerecek şekilde ek finansal bilgiler hazırlanmalıdır. Eğer bu gerçekleştirilemez ise ana ortaklık bağlı ortaklığın finansal tablolarını, finansal tablo tarihi ile konsolide finansal tablolar tarihi arasında gerçekleşmiş önemli işlem ve olayları etki düzeyine göre düzeltme işlemini gerçekleştirir. Düzeltilmiş bağlı ortaklık finansal tablolarını konsolidasyona dahil ederek konsolide finansal tablolarını hazırlayabileceği belirtilmektedir. Çalışmada teorik olarak konu incelenmiş, uygulama bölümünde raporlama tarihleri aynı olduğundan konsolidasyon çalışması ek finansal bilgilere ya da düzeltmeye ihtiyaç duyulmadan gerçekleştirilmiştir. Konsolide rapor düzenlemek zorunda olan ve farklı raporlama dönemlerine sahip bağlı ortaklığı olan ana ortaklıklar için raporlama dönemlerini ana ortaklığın raporlama dönemine benzer tarihe iyileştirmesi konsolidasyon uygulamalarında kolaylık sağlayacaktır.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde, işlem tarihindeki yabancı para birimi ile geçerli para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kayıt edileceği belirtilmiştir. Bu nedenle şirketlerin geçerli para biriminin tespiti önemli bir konudur. Geçerli para biriminin nasıl tespit edileceği üçüncü bölümde detaylı olarak açıklanmıştır. Ayrıca TMS 21, P14’de bir işletmenin geçerli para birimi eğer yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olması durumunda bu işletmenin finansal tabloları, “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” ‘ya göre yeniden düzenlemesi gerektiği ve bu işletme herhangi bir nedenle TMS 29’a göre finansal tablolarını düzeltme işleminden kaçınamayacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin nasıl yapılacağı üçüncü bölümde detaylı bir şekilde açıklanmış ve bir örnek uygulama gerçekleştirilmiştir.

TFRS 10’da bir ana ortaklık konsolide finansal tablolarını hazırlarken benzer koşullardaki benzer işlem ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanması gerektiği belirtilmiştir. Farklı ülkelerde bağlı ortaklığı bulunan ana ortaklıkların, bağlı ortaklığın benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için benzer muhasebe politikalarının uygulandığını test etmeleri gerekmektedir. Eğer farklı muhasebe

politikaları uygulanıyorsa bu finansal tablolar için düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir. Bu durumda olan işletmeler için ana işletmeye uygun raporlama yapan bir ekip oluşturulması konsolidasyon sürecini hızlandıracaktır.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardında şerefiyenin edinen işletmenin bir varlığı olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Şerefiyenin hesaplanması, birleşme tarihindeki transfer edilen bedel ve edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan pay tutarından, net tanımlanabilir varlıkların gerçeğe uygun değeri düşülerek yapılmaktadır. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında işletme birleşmesi sırasında edinilen şerefiyenin değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test etmesi gerektiği belirtilmiştir. Şerefiyenin hesaplanması çalışmada açıklanarak örneklendirilmiştir. Konsolide finansal tablo hazırlayan ana ortaklıklara raporlama dönemi başındaki ve sonundaki şerefiyenin defter değerinin mutabakatının sağlanması doğru hesaplama yapılmasını sağlayacaktır.

Konsolidasyon çalışmasında finansal tablo kalemleri toplandıktan sonra mükerrerliğe sebep olan işlemler finansal tablolardan çıkarılmadır. İlk olarak bağlı ortaklıklar ve özkaynakların eliminasyonu ve azınlık paylarının hesaplanması gerekmektedir. Azınlık payları konsolide finansal durum tablosunda toplu olarak gösterilmektedir. Grubu oluşturan işletmeler arasındaki işlemler, grup içi bakiyeler, kar ve zararlar tamamen elimine edilmelidir. Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelere grup içi tüm işlemlerini ayrı bir raporlama olarak dönem içerisinde takip etmeleri eliminasyon çalışmalarını etkin bir şekilde yapmasını sağlayacaktır.

TFRS kapsamında konsolidasyona dahil olacak finansal tablolar TMS/TFRS'lere göre düzenlenmiş olmalıdır. TMS/TFRS'lere göre her bir finansal tablo kaleminde yapılması gereken düzeltme ve yeniden sınıflandırmalar ilgili standart hükümlerine göre yapılmış olmalıdır. Bu düzenlemeler yapılmadan TFRS 10 kapsamında konsolide finansal tablo hazırlanması mümkün değildir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablo düzenlemek zorlu bir süreç olarak görünse de standartlardan yola çıkılarak belirli bir planlama ve sistem takip edildiğinde, uygulama karmaşıklığı ortadan kalkacaktır ve konsolidasyon çalışmalarındaki sorun oluşturan konuların önüne geçilecektir.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- [1] Akdoğan N. Tenker N. (2001) “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri” Gazi Büro Yayınları Ankara.
- [2] Akdoğan N Tenker N (2004) “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri 9. Baskı Gazi Kitapevi Ankara.
- [3] Akdoğan H. (2020) “BOBİ FRS TFRS/TMS ve MSGUT/VUK Karşılaştırmaları” Siyasal Kitapevi Ankara.
- [4] Baker R. Christensen T.& Cottrell. (2011) “Essentials of Advanced Financial Accounting” McGraw-Hill Higher Education New York City.
- [5] Baker R. Lembke V. King T. ve Jeffrey C. (2008) “Advanced Financial Accounting McGraw-Hill Higher Education New York City.
- [6] Beams F.A. Clement R.P. Anthony J.H. & Lowensohn S.H. (2009) “Advanced Accounting 10th Edition” Upper Saddle River NJ: Prentice Hall.
- [7] Brealey R.A. Myers. S.C. & Marcus A.J. (2001). *İşletme Finansının Temelleri*. (Çev. Ünal Bozkurt ve diğerleri). İstanbul: Mc Graw Hill Literatür Yayınları.
- [8] Demir V. & Bahadır O. (2009) “UFRS/TFRS kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon” Nobel Yayın Dağıtım Ankara.
- [9] Demir V. Bahadır O. (2021) “Açıklamalı ve Uygulamalı Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)” İSMMMO yayınları İstanbul.
- [10] Eflatun A.O Karapınar A. (2019) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları” Gazi Kitapevi 2019 Ankara.
- [11] Eyüpgiller S. S. (2012) “Şirketler Topluluğunda Konsolidasyon” Detay Yayıncılık Ankara.
- [12] Gökdeniz Ü. (2005) “Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi” İstanbul, Avcıol Basım Yayın.

- [13] Güvemli O. (1991), “Yedinci Yönergenin Öngördüğü Konsolide Mali Tablolar ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi.
- [14] Güvemli O. (1993), “Kurumlar Topluluğunun Muhasebe Finansman Vergi ve Ticaret Hukuku Açısından Yönetimi” İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- [15] Huefner R Largay J ve Hamlen S. (2007) Advanced Financial Accounting (10.b.) USA Thomson Corporation.
- [16] İbiş C. (2004) “Konsolide Mali Tablolar Usul Esas ve Uygulamalar” Yayılım Yayıncılık İstanbul.
- [17] Kam V. 1989 “Accounting Theory Second Edition” Wiley New York.
- [18] Karacan S. Uygun R. 2017 “Finansal Tabloların TMS/TFRS’ye Uyumlu Hale Getirilmesi” Umuttepe Yayınları Kocaeli.
- [19] Karapınar A. ve Eflatun A.O. (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları” Gazi Kitapevi Ankara.
- [20] Kaya İ. (2011) “Türkiye Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Konsolide Finansal Tablolar” Türkmen Kitapevi İstanbul.
- [21] Kıymetli Şen İ. Üçoğlu D. Terzi S. (2015) “Konsolide Finansal Raporlama” Ekin Basım Yayın Dağıtım Bursa.
- [22] Maşuk Fidan M. (2019) “Şirket Birleşmeleri ve Konsolide Finansal Tablolar” Der Yayınları İstanbul.
- [23] Mirza Abbas Ali ve Holt Graham J. (2011) “Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS” John Wiley & Sons New Jersey.
- [24] MORTAŞ M. Denk O. (2020) “TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Birleşme Konsolidasyon Muhasebeleştirme ve Raporlama” Eğitim Yayınevi Konya.
- [25] Neo P. ve Nyeen L. L. (2008) “Advanced Financial Accounting McGraw-Hill Education Singapore.
- [26] Örtten R. (1999). Ortaklıklar ve Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- [27] Örtten R. Kaval H. ve Karapınar A. (2015) “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları” Gazi Kitapevi Ankara.
- [28] Özerhan Y. ve Sultanoğlu B. (2014) “Uygulamalı Bobi Finansal Raporlama Standardı” Gazi Kitapevi Ankara.

- [29] Stolowy Herve ve Lebas Michel J. “Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective” Thomson Learning 2.Baskı 2006.
- [30] Şengel S, Sağlam N, Öztürk B, (2007). “UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [31] Şavlı T. (2014) “Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları” Yaklaşım Yayıncılık Ankara.
- [32] Şavlı H. (2016), “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve VUK Karşılaştırılması” İstanbul.
- [33] Şengel S. (2004), “Ortak Girişim (Joint Venture) Faaliyetlerinin Raporlaması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [34] Sümer Göğüş H. (2007) “IFRS/TFRS Çerçevesinde Tam Konsolidasyon” Nihat Sayar Eğitim Vakfı İstanbul.

MAKALELER

- [1] AÇIK S. (2006) ,Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler’ Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı: 8 (2), 345-360.
- [2] Akdoğan N. (2001) “TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Ekim S.5, 17-24.
- [3] Akdoğan N. Tenker N. (1997) “Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri” Lebib Yalkım Yayınları İstanbul, 3-4.
- [4] Aktaş R. (2013) “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği” Mali Çözüm Dergisi Ocak-Şubat 2013, 71-84.
- [5] Apak İ., (2021), “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Araştırmaları Üzerine Bir İnceleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, S.91, 35-56.
- [6] Arsoy A.P. (2016) “Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri” Muhasebe ve Finansman Dergisi Ocak.
- [7] Aslan Ü. (2014). Konsolidasyon teorileri ve finansal raporlara olan etkileri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 16(4) 81-85.

- [8] Aslan Ü. (2016) “Konsolidasyon Teorileri ve Finansal Raporlara Olan Etkileri” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi MÖDAV 2014/4, 81-85.
- [9] Casabona P. A. Ashwal A. (2005) “The Concept of Control in Consolidated Financial Statements: Convergence of U.S. and International Accounting Rules” Review of Business S.26, 36-41.
- [10] Çankaya F. (2007) “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya Çin ve Türkiye karşılaştırması” Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 2007/3, 127-148.
- [11] Çukur S. ve Eryiğit R. (2006) “Banka Birleşmeleri ve Devralma Olaylarının Borsadaki Etkisi” İşletme ve Finans Dergisi 2006/243, 96-107.
- [12] Çürük T. & Tanyeri A. (2018) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları 10 Kapsamında Konsolidasyona Geçişin Firmaların Hisse Senedi Getirisi Üzerindeki Etkisi” Muhasebe ve Finansman Dergisi 2018/77, 45-54.
- [13] Davis M. & Largay J. (2008) “Consolidated Financial Statements” The CPA Journal February, 74-76.
- [14] Deran A. ve Aktaş R. (2004) “Konsolide Mali Tablolarla İlgili IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi” Sosyal Bilimler Araştırmaları e-Dergisi 1(2) Eylül 2004, 173-182.
- [15] Dinç E., (2007), “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri TMS 12 Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, 28(1), 21-48.
- [16] Doğan A. (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/IFRS Karşılaştırması” İşletme Araştırmaları Dergisi, 770-786.
- [17] Doğan A. (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması” Muhasebe ve Finansman Dergisi 2018, 115-132.
- [18] Erdem B. Ve Gürbüz G. (2020), “IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Kontrol Gücündeki Değişimin Ampirik Analizi: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Holding Şirketleri Üzerine Bir Uygulama” Beykoz Akademi Dergisi, 2020, Cilt 8, Sayı 1, 208-222.
- [19] Ferhatoğlu E, Köse T, (2009), “Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Teşvikinde Ar-Ge İndirimi ve Ar-Ge Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi, World of Accounting Science, 11(3), 355-383.

- [20] Gornik-Tomaszewski Sylwia ve Larson Robert K. (2014) “New Consolidation Requirements Under IFRS” Review of Business 2014/35, 47-58.
- [21] Haftacı V. Ve Kılınç Y. (2013) “KOBİ TFRS’lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi” Kocaeli Üniversitesi Sos. Bil. Dergisi 2013/25, 75-96.
- [22] İstanbul YMM Odası Raporu (2006) “Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler Rapor No:4 15 Ocak 2016, 40-41.
- [23] Jackling, B. (2013). “Global adoption of International Financial Reporting Standards: implications for accounting education”, Issues in Accounting Education, Mayıs 2013, S.28, 209-220.
- [24] Kaplanoğlu E. (2014), “Türk Hukuku’ndaki İş Ortaklığı Kavramının Muhasebe Standartlarına Uyum Sorunsalı” Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Der., 65-72
- [25] Kaplanoğlu E, (2014), “Müşterek Faaliyet ve İş Ortaklığı Kavramlarının TMS-TFRS Kapsamında İrdelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 16/3, 127-141.
- [26] Kargın S. (2013). “TFRS 11 kapsamında müşterek anlaşmaların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 18(1) 308, 305-321.
- [27] Kaytmaz Balsarı Ç., Dalkılıç F., (2007), “Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması”, Muh. ve Den. Bakış, Mayıs, 105-118.
- [28] Keleş D. (2015) “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu ekonomilerde Finansal Raporlama Standartı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri” Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 31-52.
- [29] Kıymetli Şen İ. ve Özbirecikli M. (2018) “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS TMS / TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme” Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 2018/Özel Sayı, 462-484.
- [30] Maroun Warren ve Van Zijl Wayne. (2016) “Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12” The British Accounting Review 2016/48, 220-239.
- [31] Mert H. Ve Eren H.M. (2018) “Konsolidasyonda Muhasebe Politikaları Birliğinin Sağlanması ve Süreç İyileştirmesi İçin Çözüm Önerileri” Mali Çözüm Dergisi, Mayıs, 95-119.
- [32] Mısıroğlu İ. U. (2006). UFRS ve Basel II’ nin işletme faaliyetleri üzerindeki etkileri. *Mali Çözüm Dergisi* 76 22, 205-220.

- [33] Moeller S.B. Frederik P. Schlingemann R. and Stulz M. (2005) “Wealth Destruction on a Massive Scale? A Study of Acquiring Firm Returns in the Recent Merger Wave” *Journal of Finance* 2005/60, 757-782.
- [34] Nilsson Okutan G. (2012) “Şirketler Topluluğunda Karşılıklı İştirak” *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 2012/18, 255-267.
- [35] Otlu F. (1999) “Holding Şirketlerde Mali Tabloların Konsolidasyonu” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 1999/13, 101-115.
- [36] Özkaya H., Balcı N., (2020), “Dünya’da UFRS Eğitime Bir Bakış” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Temmuz, S.57: 157-170.
- [37] Özuluçan A. (2002), “Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofinsanman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57-4.
- [38] Özcan A. (2016) “UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi” *İşletme ve İktisat Çalış. Der. Cilt 4 S.4*, 144-150
- [39] Özerhan Y. Sultanoğlu B. (2021) “Şerefiyenin Raporlanmasına Yönelik IASB’nin Yaptığı İyileştirme Çalışmaları ve Mevcut Uygulamanın BIST 50 İşletmeleri Kapsamında Değerlendirilmesi” *Muhasebe ve Finansman Dergisi Ağustos s.93-112*.
- [40] Özkan A. (2009) “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları” *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi S.32*, 297-317.
- [41] Özkan M. Terzi S. (2010) “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere Fransa ve Almanya Örnekleri” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Temmuz-Ağustos*, 21-43.
- [42] Pacter P. (1994) “Consolidations and Deferred Income Taxes *Journal of Accounting Auditing & Finance*” *Journal of Accounting Auditing & Finance* 9, 607-618.
- [43] Poroy Arsoy A. (2016) “Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri” *Muhasebe ve Finansman Der. 69*, 25-40.
- [44] Sayar A. R. Zafer (2013) “UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar ile Ertelenmiş Vergiler” *Muhasebe ve Den. Bakış Dergisi S.13*, 15-27.
- [45] Selvi Y. & Yılmaz F. (2002) “SPK Konsolidasyon Tebliği’nin incelenmesi ve örnek bir uygulama” *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi Nisan-Mayıs-Haziran*, 143-163.
- [46] Stoner, G. N., & Sangster, A. (2013). “Teaching IFRS in the UK: Contrasting experiences from both sides of the university divide” *Issues in Accounting Education*, Mayıs 2013, S.28, 291-307.

- [47] Üstündağ S., (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, Muhasebe ve Denetime Bakış, S.1, 31-57.
- [48] Temiz H. Güleç Ö. F. & Öztürk E. (2019) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Konsolidasyon Kavramının Gelişimi ve Konsolidasyon Teorileri” 4. Uluslararası Muhasebe Finans ve Denetim Konferansı <http://acikerisim.kirklareli.edu.tr:8080/xmlui/handle/20.500.11857/1320>.
- [49] Terzi S., Kıymetli Şen İ., Bülbül F., (2007). UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması. Mali Çözüm Der. Mayıs-Haz., sayı 81, 103-129.
- [50] Terzi S. (2013) “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli” Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi S.15, 281-300.
- [51] Türel A. Şenyiğit B. (2005) “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Özkaynak Yöntemi” Mali Çözüm S.15, 203-219.
- [52] Üçoğlu D. Fırat F. (2019) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Grup İçi Satışlarla İlgili Yapılan Eliminasyon İşlemlerinin Ertelenmiş Vergi Etkileri” Muhasebe ve Denetime Bakış S.57.
- [53] Van Zijl W. Maroun W. (2008) “Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12” Critical Perspectives on Accounting S.44, 42-58.
- [54] Yalçın Z. (2020), “TFRS 10 Standardı Konsolide Finansal Tablolar: Bir Uygulama Örneği”, İzmir YMMO Dergisi, Aralık, 71-84.
- [55] Yardımcıoğlu M. (2008) “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi” İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi S.90, 148-157.
- [56] Cortés L. M. García J. J. and Agudelo D. (2015). “Effects of mergers and acquisitions on shareholder wealth: Event study for latin american airlines” Latin American Business Review S.16, 205-226.

ELEKTRONİK YAYINLAR/İNTERNET

- [1] WEB_1 (2023) Türk Dil Kurumu Web Site <https://sozluk.gov.tr/> 29.01.2023
- [2] (WEB_2 2023). Türk Dil Kurumu Web Site <https://sozluk.gov.tr/> 04.02.2023
- [3] (WEB_3 2023). Türk Dil Kurumu Web Site <https://sozluk.gov.tr/> 04.02.2023
- [4] (WEB_4 2023). Gelir İdaresi Başkanlığı Web Site <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ekski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> 04.02.2023

MEVZUAT

- [1] TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2010.pdf
- [2] TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2029.pdf
- [3] BOBİ FRS, <https://www.kgk.gov.tr/>.



EKLER

EK A KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE)

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR*			
Duran Varlıklar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
TOPLAM DURAN VARLIKLAR*			
TOPLAM VARLIKLAR*			

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.3.

...ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE)
FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler - Kısa Vadeli Borçlanmalar - Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü - Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar - Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
ARA TOPLAM			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			
Uzun Vadeli Yükümlülükler - Uzun Vadeli Borçlanmalar - Diğer Finansal Yükümlülükler - Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar - Diğer Borçlar - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar - Ertelenmiş Gelirler - Uzun Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar - Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar - Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü - Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER*			

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.3.

...ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE)
FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
ÖZKAYNAKLAR			
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
TOPLAM ÖZKAYNAKLAR*			
TOPLAM KAYNAKLAR*			

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.3.

**EK B KONSOLİDE KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR
TABLOSU**

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ
(KONSOLİDE) KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
KÂR VEYA ZARAR KISMI			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
<i>Brüt Kâr/Zarar</i>			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			

Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI			
Finansman Giderleri (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI			
DÖNEM KÂRI/ZARARI			
Dönem Kâr/Zararının Dağılımı			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.6.

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<i>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</i>			
<u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			

- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylarⁱ - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergilerⁱⁱ - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u> - Yabancı Para Çevirim Farkları - Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları - Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları - Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar - Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları - Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler - Dönem Vergi Gideri/Geliri - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u>			
<u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u> Kontrol Gücü Olmayan Paylar Ana Ortaklık Payları			

Kaynak: KGG Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.6.

EK C KONSOLİDE ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

					Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmaya cak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler			Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler ve Giderler						Birikmiş Kârlar		
	Ödenmiş Sermaye	Geri Alınmış Paylar	Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	Paylara İlişkin Primler	1	2	3	4	5	6	Kârdan Ayrılan Kısıtlanm ış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kâr/Zarar ları	Net Dönem Kârı Zararı	Ana Ortaklı ğa Ait Özkaynak lar Toplamı	Kontrol Gücü Olmaya n Paylar	Özkaynakla r Toplamı

ÖNCEKİ DÖNEM

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Başı)

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler

Hatalara İlişkin Düzeltmeler Transferler

Toplam Kapsamlı Gelir

Sermaye Artırımı Temettüleri

Payların Geri Alım İşlemleri Nedeniyle Meydana Gelen Artış (Azalış)

Pay Bazlı İşlemler Nedeniyle Meydana Gelen Artış

Bağlı Ortaklıklarda Kontrol Kaybı ile Sonuçlanmayan Pay Oranı Değişikliklerine Bağlı Artış (Azalış)

Kontrol Gücü Olmayan Pay Sahipleri ile Yapılan İşlemler

Diğer Değişiklikler Nedeniyle Artış (Azalış)

... itibarıyla bakiyeler (Dönem Sonu)

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.10.

EK D KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)

BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU

(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ TABLOSU		
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişi sınıfları		
Satılan mallardan ve hizmetlerden elde edilen nakit girişleri		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit girişleri		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmeler ile ilgili nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit girişleri		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı sınıfları		
Mal ve hizmetler için tedarikçilere yapılan ödemeler		
Faiz, ücret, prim, komisyon ve diğer gelirlerden nakit çıkışları		
Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit çıkışları		
Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları		
İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan diğer nakit çıkışları		
Faaliyetlerden kaynaklanan net nakit akışları		
Ödenen temettüler*		
Alınan temettüler*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün kaybı sonucunu doğuracak satışlara ilişkin nakit girişleri		
Bağlı ortaklıkların kontrolünün elde edilmesine yönelik alışlara ilişkin nakit çıkışları		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri		
Başka işletmelerin veya fonların paylarının veya borçlanma araçlarının edinimi için yapılan nakit çıkışları		
Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Maddi ve maddi olmayan duran varlık alımından kaynaklanan nakit çıkışları		
Diğer uzun vadeli varlıkların satışından kaynaklanan nakit girişleri		
Diğer uzun vadeli varlık alımlarından nakit çıkışları		

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) NAKİT AKIŞ
TABLOSU
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Verilen nakit avans ve borçlar		
Verilen nakit avans ve borçlardan geri ödemeler		
Türev araçlardan nakit çıkışları		
Türev araçlardan nakit girişleri		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Alınan temettüler*		
Ödenen faiz*		
Alınan faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
Pay ve diğer özkaynağa dayalı araçların ihracından kaynaklanan nakit girişleri		
İşletmenin kendi paylarını ve diğer özkaynağa dayalı araçlarını almasıyla ilgili nakit çıkışları		
Borçlanmadan kaynaklanan nakit girişleri		
Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları		
Devlet teşviklerinden elde edilen nakit girişleri		
Ödenen temettüler*		
Ödenen faiz*		
Vergi ödemeleri (iadeler)		
Diğer nakit girişleri (çıkışları)		
Yabancı Para Çevirim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)		
D. Yabancı Para Çevirim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi		
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)		
E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri		
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)		

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.14.

EK E DİPNOTLAR

	Dipnot Adı	İlgili TMS/TFRS'ler
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölgümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.

33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

Kaynak: KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Sayı:2023-1, s.17.

ÖZGEÇMİŞ

