

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
FİNANSAL TABLOLARDA KONSOLİDASYON

Hazırlayan
İlhame MEMMEDZADE
1317.01022

BAKÜ - 2017

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
FİNANSAL TABLOLARDA KONSOLİDASYON

DANIŞMANI
Öğr. Gör. Turan AHMEDOV

Hazırlayan
İlhame MEMMEDZADE

BAKÜ - 2017

ÖZET

Küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan yoğun rekabet, işletmelerin faaliyet gösterdiği piyasadaki rekabet ortamını da değiştirmiştir. Ülkelerin kendi piyasalarını koruyan düzenlemeler, piyasaya girmek isteyen yabancı işletmeler açısından yüksek risk faktörü yaratmaktadır. Günümüzde bu düzenlemelerin azalması, ulusal işletmeler açısından pazar paylarının kısa zamanda düşeceği tehdidini yaratmıştır. Artık işletmeler varlıklarını sürdürmek ve güçlü olmak için daha saldırgan büyüme stratejilerini uygulamak zorunda kalmaktadırlar.

İşletmelerin büyüme stratejilerinden biri olan dış büyüme; işletmelerin kendi olanaklarının yeterli olmadığı veya daha faydalı kullanılmak istenildiği zamanlarda sıkça uygulanan bir stratejidir. Dış büyüme stratejilerinden olan grup (holding) tarzı örgütlenme ise, bir işletmenin başka bir işletmeyi, yönetiminde söz sahibi olarak kendi yararları için yönetmesidir.

Grubun, ilgili çıkar gruplarına finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgi sunması gerekliliği söz konusudur. Bu bilgilerin yararlılığı gerçek, güvenilir ve anlaşılır biçimde düzenlenen konsolide finansal tablolara bağlıdır.

Gruplar tarafından düzenlenen konsolide finansal tabloların anlamlı ve bir-biriyle karşılaştırılabilir olması, dünyada genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasıyla sağlanabilir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	III
TABLolar	VII
KISALTMALAR.....	VII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL FİNANSAL TABLOLAR

1.1. FİNANSAL TABLO KULLANICILARI ve KULLANICILARIN BİLGİ İHTİYACI	2
1.2. FİNANSAL TABLOLARIN AMAÇLARI.....	4
1.3. MUHASEBENİN VARSAYIMLARI.....	6
1.3.1. Tahakkuk Esası	6
1.3.2. İşletmenin Sürekliliği.....	7
1.4. FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ	8
1.4.1. Anlaşılabilirlik	8
1.4.2. İhtiyaca Uygunluk.....	9
1.4.3. Güvenilirlik	10
1.4.4. Karşılaştırılabilirlik	12
1.5. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARI	13
1.5.1. Finansal Durum.....	13
1.5.2. Faaliyet Sonuçları	15
1.6. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARININ FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI (TAHAKKUKU)	17
1.7. FİNANSAL TABLOLARIN UNSURLARININ ÖLÇÜM ESASLARI	19

İKİNCİ BÖLÜM
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL
AÇIKLAMALAR

2.1. KONSOLİDASYON ile İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	22
2.1.1. Ana Şirket	22
2.1.2. Kontrol Gücü	22
2.1.3. Bağlı Ortaklık.....	23
2.1.4. Grup	23
2.1.5. İştirak	24
2.1.6. İş Ortaklığı	24
2.1.7. Azınlık Hakkı (Payı)	25
2.1.8. Konsolidasyon Şerefiyesi	25
2.1.9. Holding.....	26
2.1.10. Konsolide Finansal Tablolar.....	27
2.1.11. Bireysel (Konsolide Öncesi) Finansal Tablolar.....	27
2.2. İŞTİRAK, BAĞLI ORTAKLIK , İŞ ORTAKLIĞI AYRIMI.....	28
2.3. KONSOLİDE FİNANSAL TABLO DÜZENLENMESİNİN AMAÇLARI	29
2.3.1. İşletme İçi Amaçlara Yönelik Konsolidasyon	30
2.3.2. İşletme Dışı Amaçlara Yönelik Konsolidasyon	31
2.4. MALİ TABLOLARI KONSOLİDASYONA ALINACAK OLAN KURUMLARDA BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLER.....	31
2.4.1. Kontrolün Sürekli Olması	32
2.4.2. Faaliyet Konularının Benzerliği.....	32
2.4.3. Yeknesak Muhasebe Politikaları	32
2.4.4. Muhasebe Dönemleri Arası Uyum	32
2.5. KONSOLİDASYON YÖNTEMLERİ	33
2.5.1. Tam Konsolidasyon (Standardın Vurgu Yaptığı Yöntemdir)	33

2.5.2. Oransal Konsolidasyon	33
2.5.3. Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon.....	34
2.6. KONSOLİDE FİNANSAL TABLO DÜZENLEMEK ZORUNDA OLMAYAN İŞLETMELER.....	34
2.7. KONSOLİDASYON DIŞI BAĞLI ORTAKLAR	35
2.8. TAM KONSOLİDASYON. GENEL OLARAK KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ	37
2.9. KONSOLİDE MALİ TABLOLARIN DÜZENLENME ESASLARI .	37
2.9.1. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesinde Genel Esaslar	37
2.9.2. Konsolide Bilançonun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar	39
2.9.3. Konsolide Gelir Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar	42
2.9.4. Konsolide Finansal Tablo Dipnotları.....	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. İŞLETMELERİN TANITIMI.....	46
3.2. GRUBUN KONSOLİDASYON ÖNCESİ BİREYSEL FİNANSAL TABLOLARI	47
3.3. GRUBUN KENDİ ARALARINDA GERÇEKLEŞEN SERMAYE İLİŞKİLERİ ile DÖNEM İÇİ İŞLEMLERİ	50
3.4. KONSOLİDASYON İŞLEMLERİ.....	58
3.5. GRUBUN KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARI	58
SONUÇ	64
KAYNAKLAR.....	67

TABLÖLÄR

Tablo 1. Konsolidasyon öncesi bireysel bilanço	47
Tablo 2. Konsolidasyon öncesi bireysel gelir tablosu	49
Tablo 3. Grubun konsolide bilançosu	58
Tablo 4. Grubun konsolide gelir tablosu.....	63

KISALTMALAR

IAS	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASCF	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Kurulu
MEGEP	Mesleki Eğitim ve Öğretim Projesi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TSPAKB	Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Finansal raporların anlaşılır, ihtiyaca uygun, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması, bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarında önemli rol oynamaktadır. Bunun sağlanması için sunulacak finansal raporların benzer işlem ve olayları benzer şekilde ifade etmesi, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanması ve bu standartların yüksek kalitede olması gerekir.

Finansal tablolar, işletmenin belirli bir dönemdeki finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumundaki değişiklikleri ilgililere aktarmak ve finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili aldıkları kararlarda ayrıntılı bilgiye sahip olmalarını sağlamak amacıyla hazırlanırlar.

Konsolide finansal tablolar ise bir işletmeden çok işletmelerden oluşan bir grubun finansal durumunu, finansal performansını ve finansal durumundaki değişiklikleri ilgililere aktaran finansal tablolar olarak ifade edilmektedir.

Çalışmanın ilk bölümünde finansal tablolara ilişkin genel bilgiler sunulmuştur. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloların amaçları, niteliksel özellikleri, unsurları ve ölçüm esasları gibi konulardan söz edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, konsolidasyon ile ilgili temel kavramlar, konsolidasyonun amacı, konsolidasyon yöntemleri ve konsolide mali tabloların düzenlenme esasları gibi konular ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde, tam konsolidasyon yönteminin uygulanması ile ilgili bilgiler açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEMEL FİNANSAL TABLOLAR

1.1. Finansal Tablo Kullanıcıları ve Kullanıcıların Bilgi İhtiyacı

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamu'dur. Bunlar finansal tabloları farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 3). Kullanıcıların ihtiyaçları aşağıdakileri içerir:

Yatırımcılar: Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar (Tebliğ, Sıra No: 1).

Yatırımcılar, çoğunlukla piyasalarda, hisse senetlerinin pazar değerinin belirlenmesinde işletmenin karlılığı ile ilgili bilgiye ihtiyaç duydukları için, diğer finansal tablolara göre, gelir tablosunu daha çok kullanırlar. Yıllık gelir tabloları, yatırımcıların önceden diğer bilgi kaynaklarından oluşturduğu kararlarını kesin sonuca ulaştırmasında kullanılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 56).

Çalışanlar: Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işletmenin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Çalışanlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emeklilik gibi işten

ayrılma durumlarında, işletmelerin yükümlülüklerini ödeme kabiliyetlerini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarını sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler. Her ne kadar çalışanların işletmedeki pozisyonlarına göre bilgi ihtiyacının düzeyi değişse de nihai olarak finansal tablolardan edinecekleri bilgiler oldukça fazladır (Çelik, 2015: 9).

Borç verenler: Borç verenler, verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkanlarını belirlemek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Kaynak aktardıkları şirkete, gelecekteki nakit akışlarının miktarını ve zamanlamasını tahmin ederek, yeni kredilerin verilmesi veya mevcut kredilerin yenilenmesi kararı için finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu bilgi sayesinde, borçlanma araçlarının fiyatlarını, borcunu ödeme yeteneğini ve teminat olarak alınabilecek varlıkları tespit ederler (Duman, 2011: 95-132).

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler: Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Ticari kreditorler, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorlarsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

Müşteriler: Müşteriler, özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

Hükümetler ve kamu işletmeleri: Hükümetler ve kamu işletmeleri, kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilenirler. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi

politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistiki hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır.

Kamu: Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar, işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki trendler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir (Tebliğ, Sıra No: 1).

1.2. Finansal Tabloların Amaçları

Finansal tabloların içerdiği finansal bilgileri kullanan taraflara finansal tablo kullanıcıları denir. Finansal tabloların temel amacı da finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte finansal bilgilerin hazırlanmasıdır. Daha geniş bir bakış açısıyla, finansal tabloların amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmeye kaynak sağlama ve diğer kararları verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak ifade edilebilir (Çelik, 2015: 8).

Finansal tablolar kullanıcılara, ekonomik kararlar verirken, faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikleri hakkında bilgi sağlanmaktadır. Bu amaç finansal raporlamanın yer aldığı ekonomik, yasal, politik ve sosyal çevreden etkilenmektedir (<http://www.fasb.org/resources/>, (05.05.2017)).

Kullanıcılar, kendilerine işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler sağlanırsa, işletmenin

nakit ve nakit benzeri kaynakları yaratma kabiliyetini daha iyi değerlendirebilirler. Finansal tabloların üç amacına yönelik bilgi sağlayan üç finansal tablo bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu'dur. IAS 1, bu tablolara özkaynaklar değişim tablosunu da ilave etmiştir. IAS 1'e göre finansal tablolar seti bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotlardan oluşuyor (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 3).

Tüm ülkelerde finansal tablolar için geçerli olan amaç işletmenin ekonomik ve finansal durumunu gerçek şekilde vermesidir. Bu amaç için hazırlanan finansal tablolar, kullanıcıların büyük bir kısmının ortak ihtiyaçlarını karşılar. Ancak finansal tablolar çoğunlukla geçmişteki işlemlerin etkisini gösterir ve genellikle finansal olmayan bilgileri içermezler, bu nedenlerle kullanıcıların ekonomik kararlar alırken ihtiyaç duyacağı bilgilerin tamamını sağlamazlar (Bitlisli, 2014: 43).

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde finansal tabloların amacı üç madde halinde ifade edilmektedir (Gençtürk, 2008: 49).

1. Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
2. Gelecekteki nakit akışlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
3. Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

1.3. Muhasebenin Varsayımları

Kavramsal çerçevede muhasebenin temel varsayımları; tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği olarak belirlenmiştir.

1.3.1. Tahakkuk Esası

Buna göre finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanmalı, işlem ve olaylar nakit hareketlerine neden olduğunda değil, oluştuğlarında kayda alınmalı ve o dönemin finansal tablolarında yer almalıdır (<http://www.muhasetr.com> , (07.05.2017)).

Gelir ve giderler tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet veya tutar itibariyle kesinleştikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesinde; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." denilmektedir. Bu ifade ile, ödeme veya tahsilatın önemli olmadığı yani; bir hasılatın "gelir" olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmiş olmasına ihtiyaç bulunmadığı, alacak olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeter olduğu, bir giderin "gider" olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olmasının şart olmadığı, borç olarak tahakkuk etmesinin gerekli ve yeterli olduğu anlaşılmaktadır (<http://www.batiymm.com.tr>, (10.05.2017)).

Nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esası, nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olmasına bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkilerinin gerçekleştiği zaman finansal tablolarda gösterilmesini gerektirir (KGK, 2015: 13).

1.3.2. İşletmenin Sürekliliği

IASCF çalışmaları kapsamında yayımlanan TMS'lerinde kavramsal çerçevenin 23. maddesi olan işletmenin sürekliliği kavramı “Mali tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa mali tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır” şeklinde anlatılmıştır (Tepegöz ve Türedi, 2015: 44).

Mali tablolar normalde öngörülebilir bir süre içinde işletmenin sürekliliği varsayımı ile düzenlenirler. İşletme yönetiminin işletme faaliyetlerini durdurmak gibi bir niyetinin olmadığı ve bunu zorlayan koşulların da olmadığı varsayılır. Oysa bilanço tarihlerinde işletmenin faaliyetleri durmamakta, sürmektedir. Ancak, işletmenin faaliyetlerinden sonuç çıkartabilmek ve alınacak önlemleri belirleyebilmek için işletmenin sonsuz ömrü daha kısa sürelerle bölünmektedir (Kaval, 2005: 161).

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği kavramının dikkate alınmadığı veya işletmenin yönetiminin işletmenin sürekliliğinden şüphe edilmesini gerektiren olay ve koşullara ilişkin önemli belirsizliklerden haberdar olduğu durumlarda dipnotlarda, TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında öngörülen hususların açıklanması gereklidir. Dipnotlarda açıklanması gereken söz konusu olay ve koşullar bilanço tarihinden sonra da ortaya çıkabilir (<http://www.mizanturk.com.tr>, (15.05.2017)).

1.4. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

Belli başlı niteliksel özelliklere sahip olması ve uygun muhasebe standartlarının uygulanması, finansal tabloların normal olarak genellikle anlaşıldığı şekilde söz konusu bilgileri doğru ve dürüst olarak yansıtmasını veya gerçeğe uygun bir şekilde göstermesini sağlar. TMS'lerinde finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir niteliksel özelliklere sahip olması gerektiği ifade edilmiştir. Bunlardan özellikle ihtiyaca uygunluk ve güvenilirlikte temel kısıt zaman ve maliyettir. Zamanında sunulmayan bilginin uygunluk özelliği ortadan kalkar. Yönetim, zamanında raporlama yapmanın faydası ile bilginin güvenilir olması özelliği arasında dengeyi sağlamak zorundadır. Bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi edinmek için katlanılan maliyetin üzerinde olmalıdır. Bilgi hazırlamada maliyete işletme katlanırken, bilgi çoğunlukla kullanıcılara olmak üzere işletmeye de fayda sağlar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 5-6).

1.4.1. Anlaşılabilirlik

Finansal raporlar bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal koşullarının ilgililere iletilmesini sağlayan en temel yoldur. Bilgi kullanıcısının ileri düzeyde analiz yeteneği ya da bilgisi olması ve sadece onlara dönük bir finansal bilgi setinin sunulması, bu bilgiden yoksun olanların yanlış kararlar vermesine sebep olabilmektedir. Bu nedenle, finansal raporların makul seviyede ekonomi ve işletme bilgisi olan herkesin anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır bir şekilde sunulmaları tercih edilmektedir. Ancak finansal bilginin anlaşılabilir olması herkes tarafından kolayca anlaşılacak ölçüde basit olması gerektiği anlamına da gelmemektedir. Çünkü bazı ekonomik olaylar doğası gereği karmaşık olabilir ve bu bilgilerin

finansal raporlar dışına aktarılması yanıltıcı raporların oluşmasına zemin hazırlayabilir (Gürel ve Durak, 2014: 48).

1.4.2. İhtiyaca Uygunluk

Kullanıcıları tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olan bilgi, ihtiyaca uygun finansal bilgidir. Bununla birlikte, bir bilginin ileriye dönük beklenti oluşturulurken “tahminlerde kullanılabilir” ve “teyit edici” bir değere sahip olması, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olduğunu gösterir. Bu bağlamda, finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabilirse, tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahiptir. Eğer söz konusu bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik bir geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir. Tahminlerde kullanılabilir özelliğine sahip olan bilgi genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir. Örneğin, cari yıl dönem karına ilişkin bilgiler, gelecekte elde edilecek kar tutarının tahmininde faydalı olabilir. Aynı zamanda geçmiş yıl karlarına bakarak da tahminlerin gerçekleşip gerçekleşmediği teyit edilebilir. Dolayısıyla, mevcut finansal duruma ilişkin bilgiler ve geçmişteki faaliyet sonuçları gelecekle ilgili işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını tahmin etmede kullanılan bilgilerdir. İhtiyaca uygunluk ve önemlilik kavramı arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Öyle ki, önemlilik kavramı ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak açıklanmakta ve belirli bir büyüklükte olan kaleme ilişkin bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi kullanıcıların kararlarını etkileyebiliyorsa bu bilgi “önemli” olarak kabul edilmektedir (Gönen, 2011: 22).

1.4.3. Güvenilirlik

Önemli hataları içermeyen, yanlı olmayan ve temsil etmesi beklenen veya temsil ettiği iddia edilen işlem ve olayları doğru (gerçeğe uygun) bir şekilde göstermek suretiyle kullanıcıların kararlarına esas teşkil eden bir bilginin güvenilir olma özelliği taşıdığı varsayılır. Güvenilirlik finansal tabloların doğru bilgi sunan ve bu nedenle finansal tablo kullanıcılarının güvenebildiği ve dış denetim tarafından doğrulanabilen objektif değerlemelere dayalı olmasını gerektirir (Uluslan, 2008: 145).

Bilginin güvenilirliği ile yakından ilişkili olan diğer kavramlar, olayın doğru gösterimi, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklamadır.

Doğru Gösterim: Finansal tablolarda sunulan bilgiler işletmenin ekonomik varlıkları, yükümlülükleri ve bunları değiştiren işlem ve olayları doğru açıklamalıdır. Başka bir ifadeyle finansal tablolar diğer özelliklerle bütünleşecek şekilde tüm mali bilgileri kapsamalıdır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 45).

Bilgilerin çoğu amaçladığı açıklamayı doğru bir şekilde yapmaktan uzak olma riski ile karşı karşıyadır. Bunun önyargı ile ilgisi yoktur. Daha ziyade ölçümlenmesi gereken işlem ve diğer olayların belirlenmesinin veya bilginin ilgili olduğu işlem ve olaylarla ilgili mesajları verebilmesi için ölçümlenmesi ve raporlanmasında kullanılacak tekniklerin geliştirilmesinin doğal olarak taşıdığı zorluklardan kaynaklanır. Bazı özellikli durumlarda bazı kalemlerin finansal etkilerinin ölçümlenmesi çok belirsiz olabilir ve genellikle işletme bu kalemleri finansal tablolarında tahakkuk ettirmeme yoluna gidebilir. Örneğin, bir çok işletme zaman içerisinde kendi bünyesinde şerefiye oluşturabilirse de , genellikle bu şerefiyeyi güvenilir bir şekilde belirlemek ve

ölçümlemek zordur. Diğer bazı durumlarda ise, bu tür kalemleri tahakkuk ettirmek ancak bunların tahakkuk ettirilmesindeki ve ölçülenmesindeki güçlükleri de notlarda açıklamak daha uygun olabilir (Tebliğ, Sıra No: 1).

Özün Önceliği: Bir bilginin tanımlamayı amaçladığı işlem ve diğer olayları doğru bir şekilde tanımlaması için bu işlem ve bilgilerin sadece yasal görünümü değil, bunların özleri ve ekonomik gerçekler de dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 7).

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında, biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçeklerin gözönünde tutulmasını ifade eder (Tetik, 2010: 155).

Tarafsızlık: Tarafsızlık kavramı, muhasebe bilgilerinin, mali tablolara herkesin yararlanabileceği şekil ve içerikte yansıtılmasını ifade eder. Bu bilgiler, mali tablolardan yararlanan kişilerden yalnızca bir kısmının ihtiyaçlarına yönelik olarak hazırlanamaz ve sunulamaz. Tarafsızlık kavramı, işletmenin varlık veya borçlarındaki değişmelerin ve bunun öz kaynaklara etkisinin maliyet esaslı ile ölçülememesi hallerinde tahmin ve takdir yoluyla yapılacak değerlemelerde, tarafsız bir uzmanla aynı sonuca ulaşılabilir olması gereğini de ifade eder. Ancak bu husus, değerlemelerin bilirkişiler aracılığıyla yapılmasının gerekli olduğu anlamını taşımaz (Tebliğ, Seri: XI, No: 1).

İhtiyatlılık: Bu kavram, işletmenin muhasebe olaylarına karşı temkinli davranmasını ve gelecekte karşılaşma olasılığı olan risklerin, yapılan muhasebe uygulamalarında göz önüne alınmasını ifade eder. İhtiyatlılık kavramı gereğince işletmeler, gerçekleşme olasılığı olan gider ve zararlar için,

yasalara bağlı kalmak ve tarafsız bir değerlendirme yapmak koşulu ile belirlenecek tutar kadar karşılık ayırırlar. Böylece, olası riskler, muhasebe kayıtlarında gider ve zarar gösterilerek, işletmenin döneme ilişkin gerçek faaliyet sonucu elde edilir. Gerçekleşme olasılığı olan gelir ve karlar için, gerçekleşme tarihine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılmaz. Eğer, ihtiyatlılık kavramı işletmenin varlık ve kaynak yapısını ve faaliyet sonucunu olduğundan fazla ya da az göstermek için kullanır ise, anlamını kaybeder.

Tam Açıklama: Tam açıklama kavramı, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara dayanılarak düzenlenen mali tabloların, değerlendirme yapacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak lde, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Bu kavram gereğince, gerçekleşen ve gelecekte gerçekleşme olasılığı olan bütün finansal bilgi ve olaylar ile mali tablo kalemleri içinde yer almayan fakat ilgi gruplarının işletme ile ilgili alacakları kararları etkileyebilecek lde önemli olan bilgi ve olaylar, mali tabloların dipnotlarında yer almalıdır. Mali tabloların doğru yorumlanmasını etkileyen her türlü bilgi ve olay, gerekli bilgi olarak algılanmalı, açık ve anlaşılır bir şekilde ilgi gruplarına sunulmalıdır (zulucan, 2005: 18-19).

1.4.4. Karşılaştırılabilirlik

Karşılaştırılabilirlik ilkesi kullanıcılara, hem işletme içi faaliyetlerin yıldan yıla finansal durumlarındaki değişikliklerin takip edilip karşılaştırılabilmesi, hem de diğer işletmelerin finansal durum ve sonuçları ile kıyas yapılabilmesi imkanı sağlamaktadır. Karşılaştırma yapabilmek için finansal tablolarda yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir nitelikte olması gereklidir (Durak, 2013: 41).

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemlle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kaleml gereklidir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011: 10).

1.5. Finansal Tabloların Unsurları

Finansal tablolar, işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerini ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırarak gösterirler. Bu gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır. Finansal durumun ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar (borçlar) ve özkaynaklar olarak yer alır. Gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar ise gelirler ve giderlerdir. Finansal durumdaki değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarındaki değişiklikleri yansıtır (Tuncer, 2014: 36).

1.5.1. Finansal Durum

Finansal durumun ölçülmesiyle doğrudan ilgili unsurlar varlıklar, borçlar ve özkaynaklardır. Bunlar aşağıda tanımlanmıştır:

Varlık: İşletmenin sahip olduğu, para ile ifade edilebilen değerlere varlık denir. Örneğin, işletmenin nakit parası, bankadaki parası, bina, demirbaş, taşıt, makine, mal, alacak ve hakları işletmenin varlıklarıdır. Varlıklar bilançoda iki başlık altında yer almaktadır (MEGEP, 2011: 48-49).

1. Dönen Varlıklar: Nakit olarak işletme kasasında ya da bankada tutulan paralar ile bir yıl veya daha kısa süre içinde paraya çevrilebilecek değerler dönen varlıklar grubunda yer alır. Örneğin,

nakit para, vadesiz banka mevduatı, bir yıldan kısa vadeli alacaklar, işletmenin ticari malları.

2. Duran Varlıklar: Normal şartlarda bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen, faydaları bir yıl içinde tükenmeyecek varlıklar bu grupta yer alır. Örneğin, demirbaşlar, makine, teçhizat, bina, taşıt, bir yıldan uzun vadeli alacaklar, hisse senedi ve tahviller.

Borç: Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi durumunda işletmeye ekonomik fayda sağlayan kaynaklarda bir azalmaya sebebiyet verecek olan mevcut yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır. Ödemeden kaynaklı varlıklardaki azalmanın muhtemel olduğu ve rakamın güvenli bir şekilde ölçülebildiği anda yükümlülüklerin bilançoda gösterilmesi zorunludur. Bazı borçların tutarları sadece önemli ölçülerde tahminlerde bulunarak belirlenebilir (Durak, 2013: 43).

Borçlar, kısa ve uzun vadeli olarak iki gruba ayrılır: (Ayboğa, 2011: 4)

1. İşletmenin 12 ay veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin 12 ay veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde yer alır. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri 12 ayın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır

Yabancı kaynakların kısa ve uzun vadeli olarak iki gruba ayrımı temel ilkedir. Ancak, bazı sektörlerde bu ayrıma yer verilmeyebilir. Bu işletmeler kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bir bilanço kalemi olarak sunmaları

durumunda, bu tutarların uzun vadeli kısımlarını da bilanço kapsamında ya da dipnotlarda açıklarlar. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen veya tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilir ve bilançoda gösterilir.

Özkaynaklar: İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kar veya zararından oluşur (Aytekin, 2009: 2).

VUK'un 192/4 bendi hükmüne göre, özkaynak bilançonun aktif toplamı ile borçları arasındaki fark olup, müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade eder. Kurumlar Vergisi mükelleflerinde özkaynak, işletmenin net aktif toplamının ortaklık tarafından karşılanan kısmını ifade etmektedir (Tezsezen, 2016: 1).

1.5.2. Faaliyet Sonuçları

Faaliyet sonuçlarına ilişkin temel gösterge kardır. Karın belirlenmesi ile doğrudan ilgili olan unsurlar gelirler ve giderlerdir. Gelirlerin ve giderlerin unsurları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Gelir: Özkaynak yatırımcılarının katkılarıyla ilişkili olanlar hariç olmak üzere, işletmeye giren varlıklar veya işletmeye ait varlıkların değerlerinde meydana gelen artışlar ya da borçlarda oluşan azalışlar şeklinde işletme özkaynaklarının artmasına sebep olan ve raporlama dönemi içerisinde ekonomik değerlerde gerçekleşen artışlardır. Örneğin, yapılan satışlardan elde edilen hasılat, bankalardan elde edilen faiz gelirleri, menkul kıymet satışlarından elde edilen kar payları vb. Gelir belirli bir dönemde bir firmanın

mal ve hizmet satışından elde ettiği para miktarıdır. Bu miktardan maliyetler çıkartıldığında, kar ya da zarar bulunur. Gelirin tanımı, hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin esas faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır. Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Kazançlar örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlendirilmesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır (MEGEP, 2007: 5-6).

Giderler: Hesap dönemi boyunca, özkaynakta azalışla sonuçlanan ve işletme ortaklarına dağıtılanlara ilişkin olanlardan farklı olarak “varlıkların çıkışları veya tükenmeleri ya da yükümlülüklerin ortaya çıkması” şeklindeki ekonomik faydalardaki azalışlardır. Gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Zararlar gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibariyle giderlerden bir farkları yoktur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 9).

Gelir ve gider kalemlerinin ayrımı ve değişik şekilde gruplandırılması işletmenin faaliyet sonuçlarının değişik şekillerde gösterilmesine de izin verir. Bu gösterimler farklı seviyelerde kapsamlara sahiptirler. Bir işletme, ilave kalemleri, başlıkları ve ara toplamları (örneğin, brüt karı, olağan

faaliyetlerden sağlanan vergi öncesi kar veya zararı ve vergi öncesi karı gösterebileceği ilave ara toplamlar) finansal performans tablolarında; bu tür bir sunumun işletmenin finansal performansının anlaşılabilmesiyle ilişkili olduğu durumlarda açıklayabilir (IFRS Foundation, 2010: 3).

1.6. Finansal Tabloların Unsurlarının Finansal Tablolara Alınması (Tahakkuku)

Mali tablolara alınma, aktif değer, borç ve gelir-gider tanımına uyan ve mali tablolara alınma ölçütlerini taşıyan kalemlerin mali tablolarla ilişkilendirilmesidir. Bu, ilgili kalemin içeriğine uygun şekilde adlandırılması, ilgili kaleme parasal bir tutar atfedilmesi ve bu tutarın mali tablolar ile ilişkilendirilmesi sürecini kapsar. Bu ölçütleri taşıyan kalemlerin bilanço ve gelir tablosuna alınması şarttır. Bir kalemin finansal tablolara alınma kriterlerini taşıyıp taşımadığı değerlendirilirken, hukuki biçiminin yanında özü ile önemlilik kavramı kapsamında kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek nitelikte olup olmadığı hususu dikkate alınır. Bir kalemle ilgili beklenen faydanın muhtemel olması, faydanın şirkete girmesi veya şirketten çıkmasının belirsiz olmasından kaynaklanmakta olup, şirketin faaliyette bulunduğu çevredeki belirsizliklerin uygun bir şekilde işleme tabi tutmasını sağlar. Şüpheli alacakların tahsili, maddi varlıkların faydalı ömrü, garanti kapsamında yapılacak giderler gibi finansal tablolar ile ilgili birçok olayın doğasında belirsizlik bulunur. Bu belirsizlikler, finansal tabloların hazırlanması sırasında elde bulunan verilere dayanılarak değerlendirilir. Birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekebilir. Böyle durumlarda, makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların hazırlanma sürecinin önemli bir parçasını oluşturur ve finansal tabloların güvenilirliğini

zedeleyen bir husus değildi. Makul tahminler yapılamadığı durumlarda, ilgili kalem mali tablolara alınmaz. Bu durumda, söz konusu tutar bir varlık ve gelir olarak mali tablolara alınmaz, ancak dipnotlarda açıklanır. Mali tablolara alınma koşullarını taşımayan kalemler, mali tablo kullanıcılarının, işletmenin performansı, mali durumu ve mali durumundaki değişimleri değerlendirmesinde söz konusu bilgiye gereksinim duymaları durumunda dipnotlarda açıklanır (Akbulak, 2005: 1).

Varlıkların Finansal Tablolara Alınması: Varlığın beklenen ekonomik faydasının işletmeye akmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin güvenilir bir şekilde ölçülebilen bir maliyet veya değerinin bulunması koşuluyla, varlıklar bilançoya alınır. Cari hesap döneminden sonra gelen hesap dönemlerinde ekonomik fayda üretmesi muhtemel olmayan kalemlerle ilgili olarak yapılan harcamalar bilançoya alınmaz. Bu harcamalar bir gider olarak doğrudan dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Borçların Finansal Tablolara Alınması: Yükümlülükler de mevcut bir yükümlülüğün ifası için işletmeden kaynak çıkışının muhtemel olması ve borcun ifası için ödenecek miktarın güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması koşuluyla bilançoya alınır (Tebliğ, Seri : XI, No:25: 136)

Gelirin Finansal Tablolara Alınması: Varlıkların artması veya borçların azalması suretiyle beklenen ekonomik faydada artışın olması ve bunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gelir, gelir tablosuna alınır. Bu şekilde, gelirin mali tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak bir varlıkta artışın veya bir borçta azalışın mali tablolara alınması şarttır.

Giderlerin Finansal Tablolara Alınması: Varlıkların azalması veya borçların artması suretiyle beklenen ekonomik faydanın azalması ve bunun

güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda gider, gelir tablosuna alınır. Bu şekilde, giderin mali tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak bir varlığın azalması veya bir borcun artışının mali tablolara alınması şarttır. Giderler, katlanılan maliyet ve belirli bir kalemin kazancı ile doğrudan ilişkilendirilerek gelir tablosuna alınır. Hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi olarak bilinen bu yöntemde, aynı işlem veya olaydan kaynaklanan gelir ve giderler eş zamanlı veya birlikte olarak gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Hasılatla maliyetlerin eşleştirilmesi kavramı, varlık veya yükümlülük tanımına girmeyen kalemlerin bilançoya alınmasına izin vermez. Ekonomik faydasının birden fazla hesap döneminde ortaya çıkmasının beklendiği ve gelire ilişkisinin dolaylı olarak belirlenebildiği durumlarda, giderler sistematik ve rasyonel tahsis yöntemleri kullanılarak gelir tablosuna alınır. Maddi ve maddi olmayan varlıkların kullanımı sonucunda oluşan giderlerin mali tablolara alınmasında yukarıda belirtilen şekilde işlem yapılması şarttır. Bu giderler, amortisman veya itfa payı olarak adlandırılır. Bu tahsis yöntemi, giderlerin, ilgili kalemdaki ekonomik faydanın tüketildiği dönemde mali tablolara alınmasını amaçlamalıdır. Bir harcamanın, beklenen ekonomik fayda oluşturmadığı veya beklenen ekonomik faydanın bir varlık olarak mali tablolara alınma ölçütlerini taşımadığı veya bu özelliğini kaybettiği durumlarda, söz konusu tutar gider olarak gelir tablosuna alınır. Karşılığında bir varlık alınmadan bir borç altına girildiği durumlarda da, ilgili tutar gider olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Yardakul, 2014: 17).

1.7. Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları

Ölçüm esasları ve buna ilişkin ölçüler, işletmenin faaliyet sonuçlarına ve finansal görünümüne doğrudan etki etmesi nedeniyle, muhasebe açısından ayrı bir öneme sahiptirler. Aynı iktisadi değerlerin, farklı değerlendirme ölçüleri

ile değerlemeye tabi tutulmaları sonucu, farklı bilanço ve gelir tablosu sonuçlarına ulaşılabilir. Varlık ve borçlara uygulanan ölçüm esasları varlık ve borçların özelliklerine göre farklılık gösterir. Bununla birlikte, farklı amaçlar için aynı cins varlıkların değerlemesinde farklı ölçüm esaslarının kullanılması da mümkündür. Ölçüm esasları Kavramsal Çerçeve’de; Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer ve Bugünkü Değer olmak üzere dört ana başlık altında verilmiştir (Senel vb., 2011: 55).

Tarihi Maliyet (Historical Cost): Varlıkların tarihi maliyeti, varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçların tarihi maliyeti ise borç karşılığında elde edilen tutar ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda (kurumlar vergisinde olduğu gibi) borcun kapatılması için gerekli nakit veya nakit benzeri tutar ile gösterilir. Finansal tabloların hazırlanmasında işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçüm esasıdır (Gönen, 2011: 24).

Tarihi maliyet bir giriş değeridir ve geçmişe dayalı bir değerleme esasıdır. Bir varlığın tarihi maliyeti işletmenin bu varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği ekonomik yararların bir ölçüsü değildir. Başka bir ifadeyle, tarihi maliyet varlığın geri kazanılabilir tutarını vermez. Tarihi maliyet sadece harcanan tutarın bir ölçüsüdür. Bazıları, tahmini geri kazanılabilir tutarın bir varlığın tarihi maliyetinde gizli olduğunu iddia ederler. Çünkü, bir işletmenin genellikle bir varlık için o varlığın kullanımından ya da satışından elde edeceği gelirden daha fazlasını ödemeyeceği farz edilir (Uluslan, 2008: 132).

Cari Maliyet (Current Cost): Varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için

gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler (Akbaba, 2015: 86).

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)(Net Realisable Value): Bu ölçümde varlıklar, normal bir satış işlemi sonucunda ilgili varlığın satılması durumunda elde edilecek nakit veya nakit benzeri tutar ile gösterilir. Yükümlülükler ise kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı ile beyan edilir (Durak, 2012: 43).

Bugünkü Değer (Present Value): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir (Saçan, 2014: 59).

İKİNCİ BÖLÜM

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

2.1. Konsolidasyon ile İlgili Temel Kavramlar

Konsolide mali tablolar, farklı tüzel kişiliklere sahip kuruluşların varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi, diğer bir ifade ile ana şirketin mali tablolarıyla birleştirilmesiyle elde edilen tablolardır. Bu noktada adı geçen birtakım temel kavramların açıklanması konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Söz konusu temel kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1. Ana Şirket

UFRS-27 numaralı standart taslağında ve 25 sayılı Tebliğ’de ana şirket bir başka şirketin bağlı ortaklığı durumunda olsun ya da olmasın bağlı ortaklığı bulunan şirketler olarak tanımlanmıştır (Güçlü, 2015: 8).

Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulunabilen şirketlerdir (TMS-5).

Ana şirket bir ya da daha fazla bağlı ortaklığa sahip olan bir işletmedir (<http://www.iasplus.com> (10.05.2017)).

2.1.2. Kontrol Gücü

Kontrol bağlı ortaklığın faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür (Akkaş, 2011: 3).

Ana ortaklığın, iştirak veya bağlı menkul kıymet kapsamındaki şirketlerin yönetim çoğunluğuna sahip olma, ya da yasa veya bir anlaşma

sonucu yönetim kararlarında tamamen etkin rol oynama gücüdür (<http://www.muhasabedersleri.com> (11.05.2017)).

Yatırımcı bir işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kaldığı veya bu getirilerde hak sahibi olduğu, aynı zamanda bu getirileri yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücüyle etkileme imkanına sahip olduğu durumda yatırım yaptığı işletmeyi kontrol etmektedir (TFRS 10, 2011: 3).

2.1.3. Bağlı Ortaklık

Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazlasına veya aynı oranda oy hakkına ya da yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olunan şirketlerdir. Burada göze çarpan husus, ana şirketin yatırım yapmış olduğu kuruluş üzerinde mutlak bir hakimiyete sahip olması durumudur. Bu hesapların muhasebe açısından işleyisi, bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunduğu veya hisse senedi edinildiğinde hesaba borç, ortaklık paylarının elden çıkarılmasıyla alacak kaydedilir (Dodi, 2008: 2).

Adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmelerdir (Tebliğ. Sıra No: 11).

2.1.4. Grup

Ayrı tüzel kişilik altında faaliyet gösterecekleri dahi, aynı sermayedar grubun kontrol ettiği, ana ortaklık altında; yurt içinde ve yurt dışında kurulu ortaklıklardan oluşan topluluğu ifade eder (Aksoy, 2006: 5).

Ana ortaklık ve tüm bağlı ortaklıkları kapsar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 394).

2.1.5. İştirak

Ana ortaklığın, yönetimine ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağının ve/veya doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisinin bulunduğu ya da sermayesinde yüzde yirmi veya daha fazla, yüzde elliden az oranda paya veya bu oranda yönetime katılma hakkına sahip bulunduğu işletmelerdir (Kırlıoğlu, Kasapoğlu Yıldız ve Akaytay, 2006: 218).

Standarda göre eğer bir yatırımcı, dolaylı veya dolaysız olarak, bağlı kuruluşlar kanalıyla, yatırım yapılan şirketin % 20 veya daha fazla oy gücüne sahip ise, aksi açıkça belirtilmedikçe, yatırımcının bu şirket üzerinde önemli etkisi olduğu kabul edilir ve yatırım öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilerek değerlemesinde bu yöntemle göre yapılmaktadır. % 20 oranının altında kalan yatırımlarda ise yatırımcının bu şirket üzerinde önemli bir etkisi olmadığı kabul edilir ve yatırım maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilerek değerlemesinde bu yöntemle göre yapılmaktadır. Standarda göre önemli etkinlik; yatırım yapılan şirketin mali ve faaliyet politikalarına katılma gücüdür, ancak bu politikaları kontrol etmemektedir (Ayboğa, 2000: 9).

2.1.6. İş Ortaklığı

Yönetimi, iki veya daha fazla tarafça, bir sözleşme çerçevesinde birlikte paylaşılan işletmeleri veya ekonomik faaliyetleri ifade eder. Sahiplik ve kontrol gücü beraber düşünülme kaydıyla bir şirket üzerinde yüzde 50 etki söz konusuysa iş ortaklığı olarak muhasebeleştirilir. İş ortaklıkları her ne kadar kendi varlıklarını ve yükümlülüklerini ve oluşan gider ve kazanılan gelirlerini kendileri kontrol eden bağımsız yasal kuruluşlar olsalar da bütün

önemli kararlar ortakların onayı alınarak verilmektedir. Ortaklık anlaşmasında ve iş ortaklıklarının kuruluş sözleşmesinde ortakların iş ortaklığının yönetiminde ve karar almada ne şekilde etkilerinin olacağı belirtilmektedir (Erol, 2010: 1).

2.1.7. Azınlık Hakkı (Payı)

21 ve 25 sayılı Tebliğ'de azınlık payı tanımı yapılmamıştır. TMS-5'de azınlık payları, bağlı ortaklıkların ve kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin topluluk dışında kalan özkaynaklarına ilişkin paylar olarak tanımlanmıştır. UFRS-27 sayılı standart taslağında ise daha geniş bir tanımlamaya gidilerek azınlık payları, konsolide bilanço ve gelir tablosunda, bağlı şirketlerin net varlıklarından ve net dönem karlarından veya zararlarından ana şirketin doğrudan ve/veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylara isabet eden kısım şeklinde tanımlanmıştır (Güçlü, 2015: 9).

Azınlık payları, konsolide bilançoda ana ortaklığın özkaynaklardaki payından ayrı olarak özkaynak içerisinde gösterilir. Grubun kar ya da zararından azınlık paylarına isabet eden tutar da ayrıca gösterilmelidir (UMS 27).

2.1.8. Konsolidasyon Şerefiyesi

Bağlı ortaklığın hesapları ilk defa konsolide edildiğinde elde etme maliyeti ile özsermayesinden eldeki paya düşen tutar arasında oluşan farkı ifade eder. Pozitif bir fark oluşması durumunda aktifte 'Konsolidasyon Şerefiyesi' diye gösterilip 5 yılda itfa edilir (Tebliğ, Seri XI, No: 25: 329).

Başka bir tanımla şerefiye, iktisap edilen işletmenin gerçeğe uygun değerinin, belirlenebilir varlık ve yükümlülüklerinin net tutarı aşan kısmıdır.

Konsolidasyon şerefiyesinin oluşmasını sağlayan nedenler aşğıdaki şekilde özetlenebilir: (Erdoğan, 2007: 14).

1. Ana işletmenin, bağılı işletmeye ait pay belgelerini, türlü ticari teknik ve finansal nedenlerle yüksek fiyatla satın alması,
2. Ticari fonların ve menkul değerlerin bağılı işletmenin aktifinde düşük bir değerle görülmesi veya hiç görülmemesi,
3. Bağılı şirketin karlılığının yüksek olmasıdır.

2.1.9. Holding

Holdingler, dağılık ve ortaklıkları aynı olan ve faaliyet konuları farklı bulunan şirketlerin yönetim ve kontrolünü ele geçirmek amacıyla onların hisse senetlerini satın alan ya da elinde bulunduran şirketlerdir (Kırlioğlu, Kasapoğlu Yıldız ve Akaytay, 2006: 161).

Bir şirketin yönetimini pay sahipliği, oyda imtiyaz, pay sahipleri veya oy sözleşmesi gibi yollarla elinde bulunduran şirket, hakim şirkettir. Bağılı şirket ise hakim şirketin yönetiminde olan şirkettir. Hakim şirket ve bağılı şirketlerden oluşan şirketler grubunun adı ise şirket topluluğudur. Uygulamada, şirketler topluluğu yapılanmalarının en tepesinde hakimiyeti elinde bulunduran şirketler holding şirketlerdir ve bu nedenle holding ile hakimiyet kavramı çoğu zaman karıştırılmaktadır. Oysaki holding şirket kurmak için herhangi bir şirket üzerinde hakimiyet tesis etmek veya herhangi bir şirkete iştirak etmek gerekmemektedir (Çakır, 2014: 1).

2.1.10. Konsolide Finansal Tablolar

Konsolide finansal tablo “birleştirilmiş finansal tablo”, konsolide bilanço “birleştirilmiş bilanço” ve konsolide gelir tablosu “birleştirilmiş gelir tablosu” anlamında kullanılmaktadır. Konsolidasyon işlemi genel olarak bir birleştirme olayını simgeler. Aynı tüzel kişiliklere sahip işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin ana şirketinki ile birleştirilmesi sonucu elde edilen tablolara konsolide finansal tablolar denmektedir. Konsolide finansal tablolar ile ana şirket ve yavru şirketlerin finansal durumları ve kazançları sanki tek bir kurumun raporuymuş gibi birleştirilir. Buradaki amaç finansal tablo kullanıcılarına tek tek ferdi işletme raporlarını incelemek yerine, daha iyi bir bakış açısı sağlayabilecek rapor sunmaktır (Ak, 2004: 2).

Ana şirketin unvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerini, finansal durumundaki değişikliklerini bir bütün olarak gösteren, müşterek yönetime tabi şirketlerdeki ana ortaklığın payını içeren, dipnotlarıyla birlikte konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ile bu tabloların eki diğer konsolide mali tablolar birlikte konsolide finansal tablolar olarak tanımlanır (TMS-5).

Konsolide finansal tablo, halka açık şirketlerin kontrol ettikleri bağlı ortaklıkları ile birlikte hazırlanan finansal tablolardır (Elitaş, 2011: 193).

2.1.11. Bireysel (Konsolide Öncesi) Finansal Tablolar

Bir ana ortaklığın, iştiraklerine ve iş ortaklarına yaptığı yatırımları, yatırım yapılan işletmenin raporlanan sonuçlarından ve net varlıklarından bir pay olarak değil, bir özkaynak yatırımı olarak raporlandığı finansal tabloyu ifade eder (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 394).

2.2. İştirak, Bağlı Ortaklık , İş Ortaklığı Ayrımı

Uzun vadeli özkaynak yatırımlarının ayırımında önemli olan kavram, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikaları üzerindeki etki düzeyidir. Yatırım yapılan işletmedeki etki düzeyi konusunda dört durum sözkonusu olabilmektedir. Bunlar, kontrol, eş düzey etki, önemli etki ve önemsiz etkidir (Terzi, 2013: 287).

Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikaları ile ilgili kararlarında tek başına etkin rol oynama gücünü ifade eder. Kontrol gücünün bulunduğu işletmelere bağlı ortaklık denir.

Eş düzey etki, bir ekonomik işletmenin (veya ekonomik faaliyetin) sözleşmeler çerçevesinde kontrolünün iki veya daha fazla tarafça paylaşılmasıdır. Burada herhangi bir tarafın kontrol gücü söz konusu değildir. Eş düzeyde etkiye sahip olunan işletme (veya ekonomik faaliyete) iş ortaklığı denir.

Önemli etki, kontrol veya eş düzey etki gücü olmaksızın, bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararlarına katılma gücüdür. Önemli etkinin bulunduğu işletmelere iştirak adı verilir.

Önemsiz etki, bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol, eş düzey etki ve önemli etki gücü olmamasını ifade eder. Bu tür bir yatırım, satışa hazır finansal varlık olarak adlandırılabilir.

Öncesinde söylediğimiz gibi, ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmeye bağlı ortaklık adı verilir. Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir şirketteki oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller olmadıkça,

kontrolün var olduğu kabul edilir. Aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, ana ortaklık bir şirketteki oy haklarından yarısına veya daha azına sahip olsa da, kontrolün var olduğu kabul edilir (Terexova, 2008: 346).

- ✓ Diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma gereği oy haklarının yarısından fazlasının kontrol edilmesi,
- ✓ Bir düzenleme veya sözleşme gereği, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme yetkisine sahip olunması,
- ✓ İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulu veya eşdeğer yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olunması,
- ✓ İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücünün elde bulundurulması.

2.3. Konsolide Finansal Tablo Düzenlenmesinin Amaçları

Konsolide finansal tablolar aynen finansal tabloların hazırlanmasındaki amaçlar gibi, bir işletmenin belirli bir dönemdeki işlemlerinin finansal bir özetini ilgililere aktarmak ve ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmasını sağlamak için hazırlanır. Konsolide finansal tabloların, ortakların bilgilendirilmesi yanında uluslararası standartlara uyum ve anlaşılır olması açısından önemi büyüktür. Sermaye piyasalarının gelişmesi ve şirketlerin çok ortaklı yapıları gereği yatırımcılar ve kredi kuruluşlarına objektif ve şeffaf bilgi sunma gereksinimini karşılamak üzere, uluslararası muhasebe standartları kapsamında konsolide finansal tablolarla ilgili standartlar da önem kazanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 405).

Konsolide edilmiş finansal tabloların düzenlenmesinin nedeni, holding bünyesinde bulunan yavru şirket sayısının artması ve bunların gerek ülke içinde, gerek ülke dışında faaliyetlerini yaygınlaştırmaları sonucunda, ortaklara ve üçüncü kişilere bilgi verme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki temel amaçlar kişilik kavramı ve sahiplik kavramı ile de açıklanabilir. Bir ana şirketin kontrolü altındaki birçok işletme tek bir işletmeymiş gibi kabul edilmekte ve bir bütün olarak düşünülüp bir kişilik temsil etmektedir. Konsolide finansal tabloların holding ortakları için hazırlandığı, holding ortaklarına sonuç bildirme durumu göz önüne alındığında da sahiplik kavramı ortaya çıkmaktadır (Ataman, 1997: 155).

Konsolide finansal tablolardan işletme içi ve işletme dışı amaçlar için faydalanılabilir. Bu amaçlar kısaca aşağıda açıklanmıştır.

2.3.1. İşletme İçi Amaçlara Yönelik Konsolidasyon

İşletme içi amaçlar doğrultusunda konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki temel amaç, yönetim tarafından gerek duyulan bilgilerin sağlanmasıdır. Birleştirilmiş bilançolar topluluk içindeki kuruluşların varlık ve sermaye durumunu bir bütün olarak göstermesi açısından işletme içi amaç için kullanılabilir. Böylelikle kurumların toplam alacakları, stokları, bağlı ve duran varlıkların seviyesi belirlenmiş olur. Aynı şekilde, kuruluşların toplam banka borçları, satıcılara borçlar gibi kısa ve orta süreli borçları ile öz sermayeleri toplamı birleştirilmiş bilançolar aracılığı ile tespit edilebilir. Birleştirilmiş gelir tabloları ise, kuruluşların toplam satışlarının, pazar payının, toplam ödenen ücretlerin, genel yönetim ve üretim masraflarının takibi açısından işletme içi amaçlara hizmet ederler. Konsolide finansal tablolar, ana şirket ve bunların kontrolü altındaki şirketlerin finansal

durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve gelişmeleri bir bütün olarak görebilmek ve izlemek gereksinimiyle ortaya çıkmıştır ve genellikle bu amaçla hazırlanır. İşletmeler arası eliminasyon işlemlerinden sonra kontrol grubunun; finansman, likidite, karlılık ve benzeri konularla ilgili durumu hakkında bilgi elde edilir. Sonuçta elde edilen bu verilerden işletme içi amaçla yönetimde önemli ölçüde yararlanır (Ak, 2004: 11).

2.3.2. İşletme Dışı Amaçlara Yönelik Konsolidasyon

İşletme tarafından hazırlanacak ve raporlanacak olan konsolide finansal tablolara yatırımcılar, kredi verenler, devlet gibi ilgililer ihtiyaç duymaktadırlar. Grup işletme ile ilgilenen tarafların bu finansal tablolardan yararlanma amaçları farklı olacaktır. Kredi veren kuruluşlar verecekleri kredi miktarını, vadesini, faizini bu finansal tabloları analiz ederek belirlerler. Satıcılar ise işletmenin borç ödeme gücünü ölçebilmek ve bu ödeme gücüne göre işletmeye verilebilecek veresiye satış tutarını belirlemek amacıyla bu finansal tablolardan yararlanırlar. Yönetim dışındaki ortaklar ve diğer yatırımcılar açısından bu finansal tabloların kullanılmasının nedeni ise işletmedeki hisselerinin korunması, değerinin yükseltilmesi ve yeterli kar payı dağıtımını olanaklarının saptanmasıdır (Erdoğan, 2007: 17).

2.4. Mali Tabloları Konsolidasyona Alınacak Olan Kurumlarda Bulunması Gereken Özellikler

Konsolide mali tabloların değerlendirilmesinin anlamlı olabilmesi ve bu değerlendirmenin hissedarlar ve üçüncü kişiler açısından önem taşıyabilmesi için mali tabloları birleştirilecek kuruluşlarda birtakım özelliklerin bulunması gereklidir.

2.4.1. Kontrolün Sürekli Olması

Ana ortaklığın, yavru ortaklığın pay senetlerini, satmak için elinde bulundurmaması gerekir. Diğer bir anlatımla yavru ortaklık üzerindeki kontrol gücünün geçici değil, sürekli olması aranır. Pay senetlerinin satılmak üzere elde bulundurulması, başka bir ifade ile, yatırım amacıyla değil despekülatif amaçlarla hisse edinimleri durumunda, konsolidasyondan çıkartılan sonuçların sürekliliği ve anlamlılığı kaybolacaktır.

2.4.2. Faaliyet Konularının Benzerliği

Ana ortaklığın, yavru ortaklığın ekonomik faaliyetleri ve sonuçları ile çok yakından ilgili olması konsolide mali tabloların anlamlılığı açısından önem taşır. Benzer faaliyetlerle iştigal eden kuruluşların bilançolarının konsolide edilmesi, mali bünye sağlamlığı ile grubun tüm varlık ve sermaye yapısını göstermesi bakımından anlamlı olur (Ekici, 2002: 103-104).

2.4.3. Yeknesak Muhasebe Politikaları

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanır.

2.4.4. Muhasebe Dönemleri Arası Uyum

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı raporlama tarihine sahip olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, gruba dahil bütün ortaklıklar için aynı gün bilanço kapanış günü olarak kabul edilmiş olmalıdır. Eğer kapanış tarihleri arasında üç aydan çok bir süre varsa, bu durumda ya ara dönem mali tabloları

hazırlanmalı ya da konsolide tablolar düzenlemekten vazgeçilmelidir (Aktaş, 2013: 153).

2.5. Konsolidasyon Yöntemleri

Bir işletmenin diğer bir işletmeye ortak olması durumunda, yatırım yapan işletmenin finansal tablolarında yatırım yapılan şirketin nasıl raporlanacağı, finansal tablo kullanıcıları bakımından önem taşımaktadır. Yatırım yapılan işletmenin, tek bir finansal tablo kalemi olarak yatırım yapan işletmenin finansal tablolarında yer alması, yatırım yapılan işletmelerin finansal tablolarının analizini anlamsız hale getirebilmektedir. Bu bakımdan, yatırım yapılan işletmelerin finansal tablolarının, yatırım yapan işletme ile birleştirilmesi ekonomik bir zorunluk haline gelmektedir. Bu birleştirmede çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Konsolide mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olarak başlıca üç yöntem bulunmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 396).

2.5.1. Tam Konsolidasyon (Standardın Vurgu Yaptığı Yöntemdir)

Yatırım yapılan işletmenin finansal tablo kalemlerinin her biri, ortaklık oranına bakılmaksızın yatırım yapan işletmenin finansal tablo kalemleri ile birleştirilir. Bu sürece tam konsolidasyon veya kısaca konsolidasyon denir. Finansal tablo kalemlerinden azınlığa düşen paylar ise, birleştirilmiş finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak açıklanır (Elitaş, 2011: 194).

2.5.2. Oransal Konsolidasyon

Oransal konsolidasyon yönteminde girişimci durumundaki ana şirket (müteşebbis işletme), kendisinin veya başka bağlı ortaklıkları aracılığı ile yatırım yaptığı işletme üzerindeki payını dikkate alarak, ortak girişimin mali tablolarındaki aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerinin kendine düşen kısmını

hesaplamakta ve ana ortaklığın mali tablo değerleriyle satır satır toplamaktadır. Bu tür konsolidasyonda azınlık hakkı söz konusu olmaz (Saban ve Genç, 2006: 6).

2.5.3. Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon

İştirakler özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Özkaynak yöntemi, iştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir. Bir başka ifade ile kalem kalem bir birleştirme olmaz. Ancak kalemlerin net etkisi dikkate alınır (Türel ve Şenyiğit, 2005: 206).

Yöntemler incelendiğinde görülmektedirki, tam konsolidasyondan kısmi konsolidasyona geldikçe birleştirme süreci kolaylaşmakta ancak verilen bilgi sınırlanmaktadır. Bu bakımdan standartlar, uzun vadeli yatırımların raporlanmasında bu sıralamayı esas almakta ve önem düzeyine göre konsolidasyon yöntemine karar vermektedir. Örneğin, bağlı ortaklıklar tam konsolidasyon, iş ortaklıkları oransal konsolidasyon, iştirakler ise kısmi konsolidasyon yöntemine göre ana ortaklığın finansal tablolarıyla birleştirilmektedir (TSPAKB, 2011: 87).

2.6. Konsolide Finansal Tablo Düzenlemek Zorunda Olmayan İşletmeler

Bir ana ortaklık bağlı ortaklıklarını temelde konsolide etmek zorundadır. Ancak aşağıdaki durumların var olması durumunda, ana ortaklık

konsolide finansal tablolarını sunmak zorunda değildir (Haftacı ve Kılınç, 2013: 79).

- ✓ Ana ortaklık kendisi bir başka işletmenin bağlı ortaklığı statüsünde ise, azınlık hakları sahiplerinden onay almak koşulu ile finansal tablolarını sunmak zorunda değildir.
- ✓ Ana ortaklığın borcu veya özkaynağı temsil eden finansal araçlarının (menkul kıymetlerinin) bir borsada işlem görmemesi durumunda
- ✓ Ana ortaklığın, bir borsaya herhangi bir sınıf finansal aracı (menkul kıymeti) ihraç etmek için Sermaye Piyasası Kuruluna (menkul kıymet kuruluna veya diğer bir düzenleyici otoriteye) finansal tablolarını sunmamış ne de sunma aşamasında değil ise,
- ✓ Kendisi ana ortaklık olmakla birlikte, konsolide finansal tablo yayınlayan başka bir ana ortaklığın yavru ortaklığı durumunda ise.

Bu nedenlerle, konsolide finansal tablolarını düzenlemeyen işletmeler kendi bireysel finansal tablolarını düzenlerler. Bireysel tablolarında, sözkonusu bağlı ortaklıklarını maliyet yöntemi veya IAS 39 hükümlerine uygun yöntemle raporlarlar.

2.7. Konsolidasyon Dışı Bağlı Ortaklar

Konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olan ana ortaklıklar aşağıdaki niteliklere sahip bağlı ortaklıklarını konsolidasyona tabi tutmazlar (TSPAKB, 2011: 87).

- ✓ Bağlı ortaklığın alım tarihinden itibaren on iki ay içinde satılması amacıyla alınması veya elde tutulması nedeniyle kontrolün geçici nitelik taşması,
- ✓ Bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın ciddi ve uzun süreli kısıtlar altında faaliyet göstermesi nedeniyle ana ortaklığa fon aktarım gücünün bulunmaması,
- ✓ İlgili işletmenin küçük olması,
- ✓ İlgili işletmenin faaliyet hacminin düşük olması nedeniyle, konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen işletmeler de konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir.

Bu durumdaki bağlı ortaklıklar satım amacıyla elde bulundurulan finansal araçlar (held for trading) olarak sınıflandırılırlar ve buna göre muhasebeleştirilirler. Konsolidasyon dışında tutulan bağlı ortaklıklar on iki ay içinde satılmazlarsa, satın alma tarihi esas alınarak konsolidasyona tabi tutulurlar. İstisnai olarak, ana ortaklık, bağlı ortaklığını satmak için on iki ay içinde bir alıcı bulmuş olmasına rağmen, düzenleyici otoritenin satışı onaylamaması nedeniyle satış tamamlanmamış olabilir. Bilanço tarihi itibariyle satış süreci devam ediyor ve bilanço tarihinden kısa bir süre sonrada satışın tamamlanmayacağına ilişkin herhangi bir gösterge yoksa, ana ortaklık bu bağlı ortaklığı konsolidasyona tabi tutması zorunlu değildir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 398).

Bir bağlı ortaklığın, sadece faaliyet konusunun grup içindeki diğer işletmelerden farklı olması nedeniyle konsolidasyon kapsamı dışında bırakılmasına izin verilmemektedir. Bu gibi bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilmesi ve farklı faaliyet konularına ilişkin ilave bilgilerin dipnotlarda belirtilmesi süretiyle bağlı ortaklıklar hakkında gerekli

bilgiler sunulmuş olmaktadır. Gerçekten de sadece faaliyet konusunun farklı olması nedeniyle bir bağı ortaklığın konsolidasyon kapsamından çıkarılması, topluluğun tamamı hakkında bilgi sunulmasına engel teşkil etmekte, ayrıca topluluğun yükümlülüklerinin gözden kaçmasına neden olabilmektedir (Elitaş, 2011: 197).

2.8. Tam Konsolidasyon. Genel Olarak Konsolidasyon İşlemleri

Konsolidasyon işlemleri aşağıdaki gibidir: (TFRS 10, Ek B86)

1. Ana ortaklığın ve bağı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemler birleştirilir.

2. Ana ortaklığın her bir bağı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar netleştirilir (elimine edilir). Böylece azınlık payı hesaplanır.

3. Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir.

2.9. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenme Esasları

Tebliğde konsolide mali tabloların düzenlenme esasları; konsolide mali tabloların düzenlenmesinin genel esasları, konsolide bilançonun düzenlenmesine ilişkin esaslar ve konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin esaslar olmak üzere üç başlık altında belirtilmiştir. Konsolide mali tabloların dipnotları ise ayrı başlık altında açıklanmıştır (Sağ, 2006: 5).

2.9.1. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesinde Genel Esaslar

Konsolide mali tabloların hazırlanmasında aşağıdaki esaslara uyulur (Güçlü, 2015: 13-14).

a. Bağlı ortaklıklar, konsolidasyon yöntemi; müşterek yönetime tabi ortaklıklar, müşterek yönetim konsolidasyonu yöntemi; geçici amaçla iktisap edilen menkul kıymetler, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine göre değerlenir.

b. Konsolide mali tabloların, bu Tebliğe uygun şekilde düzenlenmesi ve konsolidasyona tabi ortaklıkların bir bütün olarak varlıklarını, kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam ve doğru yansıtmaları esastır.

c. Konsolidasyona tabi ortaklıkların mali tabloları farklı muhasebe politikaları benimsenerek düzenlenmiş ise, muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıklar Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri çerçevesinde ortak muhasebe politikaları uygulanarak konsolide mali tabloların hazırlanması sırasında giderilir. Muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıkların tam olarak hesaplanması imkansız ise, düzeltme işlemi belli varsayım ve tahminlere göre yapılır ve bu varsayım ve tahminler dipnotlarda açıklanır.

d. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyona dahil tüm işletmelerin finansal tablolarının aynı tarih itibariyle düzenlenmiş olması gerekmektedir. Konsolidasyon kapsamındaki işletmelerin finansal tablo kapanış tarihleri farklı ise aşağıdaki esaslara uyulur: (Kırılıoğlu, Kasapoğlu Yıldız ve Akaytay, 2006: 221)

1. Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın kapanış tarihleri arasındaki farkın üç aydan daha uzun bir süre olması halinde bağlı ortaklık, ana ortaklığın kapanış tarihini esas alarak yeni bir finansal tablo düzenlemektedir. Örneğin ana ortaklığın hesap dönemi sonu 31.12.2010 iken bağlı ortaklığın hesap dönemi

sonu 31.05.2011 ise bağılı ortaklık yeni bir finansal tablo düzenlemekte ve konsolidasyona bu tablo dahil edilmektedir.

2. Konsolidasyona dahil işletmelerin kapanış tarihleri arasında 3 aydan az bir süre varsa, bağılı ortaklık finansal tablolarını ana ortaklığın kapanış tarihine göre düzeltmektedir. Düzeltme işlemi, ana ortaklık ve bağılı ortaklığın hesap dönemleri arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayları da içerecek şekilde yapılmaktadır. Örneğin ana ortaklığın hesap dönemi sonu 31.12.2010 iken bağılı ortaklığın hesap dönemi sonu 31.01.2011 ise bağılı ortaklık finansal tablolarını ana ortaklığın finansal tablo tarihine göre düzeltmektedir.

2.9.2. Konsolide Bilançonun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar

Konsolide bilançonun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur (Selvi ve Yılmaz, 2002: 4).

a. Konsolidasyon kapsamındaki ortaklığın bağılı ortaklık haline geldiği tarih itibariyle ve daha sonraki pay alımlarında bir defaya mahsus olmak üzere ana ortaklığın bağılı ortaklığın sermayesinde sahip olduğu payların elde etme maliyeti, bu payların bağılı ortaklığın makul değere göre değerlendirilmiş bilançosundaki özsermayesinde temsil ettiği değerden mahsup edilir. Kayıtlı değer lehine oluşan fark, pozitif şerefiye olarak konsolide bilançonun aktifinde ayrı bir kalemde gösterilir ve şerefiyenin izafe edildiği ekonomik birimin faydalı ömrünü geçmemek üzere en fazla 20 yıl içinde itfa edilir; kayıtlı değer aleyhine oluşan fark ise negatif şerefiye olarak bilançonun aktifinde negatif olarak ayrı bir kalemde gösterilir ve en fazla 20 yıl içinde itfa edilir. Ancak, bu tutarlar ilgili bağılı ortaklığın dönem zararından mahsup edilebilir. Bu şekilde her bir bağılı ortaklık için hesaplanacak pozitif şerefiyeler aktifte “maddi olmayan duran varlıklar” hesap grubu altında “bağılı

ortaklıklar şerefiyesi” olarak, negatif şerefiye ise aynı hesap grubu içerisinde negatif bir kalem olarak “bağlı ortaklıklar negatif şerefiyesi” olarak konsolide bilançoya yansıtılır. Önceki dönemlerde elde edilen bağlı ortaklıklar için gerekli şerefiye ve itfa payı hesaplamaları yapılarak sonuçlar geçmiş yıllar kar veya zararı ile ilişkilendirilir.

b. Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların ödenmiş sermayesi ve satın alma tarihindeki özsermayeleri dışındaki bilanço kalemleri toplanır.

c.Yapılan toplama işleminde, konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı indirilir. Ortaklıklar, birbirlerinin borçlanmayı temsil eden menkul kıymetlerine veya kıymetli evrakına sahiplerse, söz konusu menkul kıymetler ve kıymetli evrak da indirim tabi tutulur (TSPAKB, 2011: 88).

d. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları dönen ve duran varlıklar, ilke olarak, bu varlıkların konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklara olan elde etme maliyetleri üzerinden gösterilmesini sağlayacak düzeltmeler yapılmak suretiyle bulunan tutarları üzerinden konsolide bilançoda yer alır.

e. Grup içinde alım satıma konu olan stoklar ilk elde etme maliyetine göre düzeltilerek konsolide bilançoda izlenir. İlk madde ve malzeme, yarı mamul, ara mamul, mamul ve emtianın satışından sonra stokta kalan tutarın ve kar/zararın saptanmasının imkansız olması durumunda bu hesaplama uygun varsayımlar kullanılarak yapılır ve kullanılan varsayımlar dipnotlarda açıklanır.

f. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların aralarında alım satıma konu olan amortisman tabi duran varlıklar, alım satım işlemi nedeniyle

oluşan gelir ve gider kalemlerinden arındırılarak konsolide finansal tablolara yansıtılmaktadır. Gelir ve gider kalemlerinin yanı sıra satış nedeniyle oluşan yeni şartlarda yapılan hesaplamalar ile satış öncesi şartların devamı niteliğindeki hesaplamalar arasındaki amortisman farkları karşılıklı olarak mahsup edilmektedir (Başaran, 2012: 20).

g. İlke olarak, konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesine eşit olmalıdır. Ancak bağlı ortaklıkların ana ortaklıkta pay sahibi olması halinde konsolide bilançonun ödenmiş/çıkarılmış sermayesi ana ortaklığın ödenmiş/çıkarılmış sermayesinden az olabilmektedir. Bu durumda konsolide bilançonun sermayesi hesaplanırken; ana ortaklığın bilançosundaki ödenmiş/çıkarılmış sermaye tutarından bağlı ortaklığın sahip olduğu pay tutarı indirilmektedir.

h. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirlerine sermaye taahhütlerinden kaynaklanan borçlarının bulunması halinde bu borçlar, ilgili oldukları ödenmiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek tasfiye edilir.

i. Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların ödenmiş/ çıkarılmış sermaye dahil bütün öz sermaye hesap grubu kalemlerinden, ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar dışı paylara isabet eden tutarlar indirilir ve konsolide bilançonun özsermaye hesap grubundan önce, “Ana Ortaklık Dışı Özsermaye” hesap grubu adıyla gösterilir (TMS-5, madde 23-25).

j. Bir bağlı ortaklıkla ilgili olarak ana ortaklık dışı paya isabet eden zararın tutarı, bağlı ortaklıktaki ana ortaklık dışı pay tutarını aşabilir. Bu durumda, ana ortaklık dışı pay sahiplerinin zararı karşılamaya zorunlu ve mali açıdan yeterli olmaması durumunda fazla olan kısım ana ortaklığın payından

mahsup edilir. Konsolidasyona tabi ortaklığın daha sonra kara geçmesi halinde, daha önce mahsup edilen tutarlara ulaşıncaya kadar tüm karlar ana ortaklığın payına ilave edilir.

k. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların faaliyet konularının birbirinden çok farklı olması halinde, konsolide bilançonun hesap grupları faaliyet konuları itibariyle sınıflandırılabilir veya konu dipnotlarda açıklanabilir.

2.9.3. Konsolide Gelir Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar

Ana şirket ile bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin konsolide gelir tablolarının hazırlanması ile topluluğun gelirleri ve giderleri birleşik olarak hesaplanacaktır. Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesinde aşağıdaki esaslara uyulması zorunludur (TMS-5, madde 27-29).

a. Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır. Hesap dönemi içinde elde edilen bağlı ortaklıklar için gelir tablosu kalemlerinin toplanmasında bağlı ortaklığın elde edildiği tarihten sonra gerçekleşenler dikkate alınır.

b. Yapılan toplama işleminde konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbirinden yapmış oldukları mal ve hizmet satışları, toplam satış tutarından ve satılan mal maliyetinden indirilir. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların stoklarına ilişkin bu ortaklıklar arasındaki mal alım-satımından doğan kar, konsolide mali tablolarda stoklardan düşülerek satılan malın maliyetine eklenir; zarar ise stoklara eklenerek satılan malın maliyetinden düşülür.

c. Konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıkların birbiriyle olan işlemleri nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemleri ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir (Başaran, 2012: 24).

d. Konsolidasyona tabi ortaklıklar arasında amortisman tabi iktisadi kıymet alım satımından kaynaklanan kar, zarar ve amortisman farklarının hesaplanmasında ilgili varlığın grup işletmesine olan ilk maliyeti dikkate alınmaktadır.

e. Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların net dönem kar veya zararlarından konsolidasyon yöntemine tabi ortaklıklar dışındaki paylara isabet eden kısım, net konsolide kar-zarardan önce “Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar” hesap grubu adıyla indirim veya artırım olarak gösterilir (Selvi ve Yılmaz, 2002: 5).

f. Gelir tablosuna, bağlı ortaklığın elde edilme ve elden çıkarılma tarihleri arasında geçen süredeki işlemleri dahil edilir. Bağlı ortaklığın elden çıkarılması durumunda, elde edilen gelir ile bağlı ortaklığın aktiflerde izlenen tutarından borçlarının çıkarılması sonucu bulunan tutar arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

2.9.4. Konsolide Finansal Tablo Dipnotları

Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerinde öngörülenlere ilave olarak, konsolide mali tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalara yer verilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2008: 419).

a. Konsolide mali tablolara dahil edilen bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştiraklerin ünvanı, sermayesi ve sermayeleri içinde ana ortaklık ile diğer bağlı ortaklıkların sahip oldukları paylar,

b. Ana ortaklığın, bağı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi ortaklıkları, iştirakleri veya bunların veya kendi ortakları veya yöneticileri vasıtasıyla yönetiminde %20'den fazla oy hakkına, yöneticilerini seçme hakkına veya yönetime sahip olmakla birlikte sermayesinde pay sahibi olunmaması nedeniyle konsolide mali tablolara dahil edilemeyen bağı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştiraklerle yapılan işlemlerin konsolide mali tablo kalemleri üzerindeki etkilerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar,

c. Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıkların kompozisyonunda bir önceki döneme göre oluşan değişiklik,

d. Konsolide mali tabloların kapsamına girmeyen iştiraklerde ana ortaklığın sahip olduğu hisseler ve bu hisselerin muhasebeleştirilmelerine ilişkin bilgiler (Kırlioğlu, Kasapoğlu Yıldız ve Akaytay, 2006: 225),

e. Konsolidasyona dahil edilmeyen ve ana ortaklık ve bağı ortaklık ile sermaye, yönetim ve denetim bakımından ilişkili bulunan ortaklıkların dahil edilmeme nedenleri,

f. İflas veya tasfiye halinde olan veya kanuni merkezleri yurt dışında bulunan konsolide mali tablo kapsamındaki bağı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi ortaklıklar ve iştirakler ile bunlara ilişkin bilgiler,

g. Konsolide mali tablo uygulamasında yıllar arasında farklı muhasebe politikaları uygulanmışsa nedenleri ve parasal etkileri (UMS27),

h. Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki herbir ikili sermaye ilişkisi bazında şerefiye tutarları,

i. Her bir bağı ortaklık, müşterek yönetime tabi ortaklık ve iştirak bazında ana ortaklığın doğrudan veya dolaylı kontrolü dışında kalan paylar,

j. Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların konsolide mali tablo düzenleme tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlara ilişkin bilgi (Selvi ve Yılmaz, 2002: 7),

k. Konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da bunların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması bakımından açıklanması gerekli olan diğer bilgiler,

l. Konsolide mali tablolara dahil edilen ortaklıklar arasındaki işlemlerle ilgili olarak, bilanço ve gelir tablosu ana kalemleri itibarıyla, elimine edilen kalemler ve tutarları.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde, UMS 27 esas alınarak uygulama örneği hazırlanmıştır. Uygulamada ki şirketler hayali şirketlerdir. Konsolidasyon işlemlerini belirlerken, uygulamada sıkça karşılaşılabilecek işlemlerin seçilmesine özen gösterilmiştir.

3.1. İşletmelerin Tanıtımı

Uygulamada dört şirket söz konusudur. Bu şirketler sırasıyla, AHMET Holding A.Ş., BURAK Sanayi ve Ticaret A.Ş., CEYDA Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve DAVUD Sanayi ve Ticaret A.Ş.'dir. AHMET Holding A.Ş. diğer şirketlere yatırım yapan ana şirket konumundadır. Diğer şirketler AHMET Holding A.Ş.'nin bağlı ortaklıklarıdır. AHMET Holding A.Ş., BURAK Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin %80'ine, CEYDA Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin %60'ına ve DAVUD Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin %70'ine sahiptir.

AHMET Holding A.Ş. işletmelere (ortaklıklara) yatırım yapmak yanında üretim faaliyetinde bulunması ile karma holding özelliği taşımaktadır. Bir başka deyişle AHMET Holding A.Ş. ile bağlı ortaklıklar arasında mal alım-satımı yapılmaktadır. Grubun finansal tabloları 01.01.2016-31.12.2016 tarihleri arasındaki işlemleri kapsamaktadır.

3.2. Grubun Konsolidasyon Öncesi Bireysel Finansal Tabloları

Tablo 1. Konsolidasyon öncesi bireysel bilanço

BİLANÇO KALEMLERİ (YTL)	31.12.16 AHMET Şirketi	31.12.16 BURAK Şirketi	31.12.16 CEYDA Şirketi	31.12.16 DAVUD Şirketi
I- DÖNEN VARLIKLAR				
A- Hazır Değerler	3864	868	2618	1842
1- Kasa	420	396	374	690
2- Alınan Çekler	1758	278	1422	912
3- Bankalar	1686	194	822	240
B- Menkul Kıymetler	34000	30000	6000	4000
1- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	34000	30000	6000	4000
C- Ticari Alacaklar	10668	2538	7158	6244
1- Alıcılar	3578	864	1950	1690
2- Alacak Senetleri	2468	960	2718	1952
3- Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-	-	290
4- Diğer Ticari Alacaklar	4622	714	2490	2312
D- Diğer Alacaklar	1082	168	64	80
1- Ortaklardan Alacaklar	274	146	-	50
2- Personelden Alacaklar	8	22	64	30
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	800	-	-	-
E- Stoklar	26736	7224	19992	16290
1- İlk Madde ve Malzeme	8710	1740	5730	3952
2- Yarı Mamuller	3156	204	2068	1974
3- Mamuller	5356	756	7578	4290
4- Ticari Mallar	3134	2912	2530	4700
5- Diğer Stoklar	1780	82	934	462
6- Verilen Sipariş Avansları	4600	1530	1152	912
G - Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.	1402	864	514	664
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	934	596	224	468
2- Gelir Tahakkukları	468	268	290	196
H- Diğer Dönen Varlıklar	956	70	1312	90
1- Devreden Katma Değer Vergisi	136	46	114	90
2- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	26	-	-	-
3- İş Avansları	716	-	1178	-
4- Personel Avansları	64	24	20	-
5- Sayım ve Tesellüm Noksanlar	14	-	-	-
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	78708	41732	37658	29210
II- DURAN VARLIKLAR				
A- Ticari Alacaklar	938	644	874	820
1- Alıcılar	290	242	330	290
2- Alacak Senetleri	474	312	396	334
3- Verilen Depozito ve Teminatlar	174	90	148	196
C- Mali Duran Varlıklar	62400	-	-	-
1- Bağlı Ortaklıklar	62400	-	-	-
D- Maddi Duran Varlıklar	43408	9748	35318	37320
1- Arazi ve Arsalar	1512	468	870	1092
2- Binalar	37190	6700	28718	36716
3- Makina Tesis ve Cihazlar	13974	6934	7974	3600
4- Taşıtlar	860	460	1096	940
5- Demirbaşlar	428	374	206	360

6- Birikmiş Amortismanlar (-)	11950	5780	5974	7000
7- Yapılmakta Olan Yatırımlar	1050	534	2152	1356
8- Verilen Sipariş Avansları	344	58	276	256
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-
1- Şerefiyeler	-	-	-	-
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	106746	10392	36192	38140
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	185454	52124	73850	67350
PASİF (KAYNAKLAR) (YTL)	31.12.16 AHMET Şirketi	31.12.16 BURAK Şirketi	31.12.16 CEYDA Şirketi	31.12.16 DAVUD Şirketi
I- KISA VAD. YABANCI KAYNAKLAR				
A- Mali Borçlar	5176	2468	3850	3800
1- Banka Kredileri	4356	2468	3850	3800
2- Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	820	-	-	-
B- Ticari Borçlar	5604	3180	7154	20400
1- Satıcılar	3758	2468	4934	7000
2- Borç Senetleri	1156	712	1752	9780
3- Alınan Depozito ve Teminatlar	-	-	-	1840
4- Diğer Ticari Borçlar	690	-	468	1780
C- Diğer Borçlar	912	1182	1156	1560
1- Ortaklara Borçlar	-	800	-	-
2- Personele Borçlar	-	26	-	-
3- Diğer Çeşitli Borçlar	912	356	1156	1560
D- Alınan Avanslar	48	4600	98	1830
1- Alınan Sipariş Avansları	48	4600	98	1830
F- Öd.Vergi ve Diğer Yük.	290	114	232	312
1- Ödenecek Vergiler	70	24	58	80
2- Öden.Sos.Güvenlik Kesintileri	220	90	174	186
3- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	-	-	-	46
G- Borç ve Gider Karşılıkları	716	198	372	424
1- Dön.Kar.Ver. ve Diğ.Yas.Yük.Krş.	378	92	164	120
2- Dön.Kar.Peş.Ödn.Ver.Diğ.Yük. (-)	236	38	100	50
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı	274	98	196	220
4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	300	46	112	134
H- Gel.Ay.Ait Gel. Ve Gid.Tahak.	128	70	140	90
1- Gelecek Aylara Ait Gelirler	38	24	48	20
2- Gider Tahakkukları	90	46	92	70
KISA VAD. YABANCI KAY. TOPLAMI	12874	11812	13002	28416
II- UZUN VAD. YABANCI KAYNAKLAR				
A- Mali Borçlar	6448	23392	7824	6674
1- Banka Kredileri	5758	1752	6246	5580
2- Diğer Finansal Borçlar	690	640	1578	1094
3- Çıkarılmış Tahviller	-	21000	-	-
B- Ticari Borçlar	17800	2800	1244	2000
1- Satıcılar	7800	2400	820	400
2- Borç Senetleri	10000	400	246	1600
3- Alınan Dep. Ve Teminat	-	-	178	-
UZUN VAD. YABANCI KAY. TOPLAMI	24248	26192	9068	8674
A- Ödenmiş Sermaye				
1- Sermaye	120000	10000	40000	20000

B- Sermaye Yedekleri				
1- Hisse Sen.İhraç Primleri	-	-	4000	-
C- Kar Yedekleri	8580	1720	2380	4260
1- Yasal Yedekler	420	240	280	200
2- Statü Yedekleri	160	80	100	60
3- Olağanüstü Yedekler	8000	1400	2000	4000
D- Geçmiş Yıllar Karları	1752	-	800	-
1- Geçmiş Yıllar Karları	1752	-	800	-
E- Dönem Net Karı (Zararı)				
1- Dönem Net Karı	18000	2400	4600	6000
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	148332	14120	51780	30260
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	185454	52124	73850	67350

Tablo 2. Konsolidasyon öncesi bireysel gelir tablosu

GELİR TABLOSU KALEMLERİ 01.01.16-31.12.16 (YTL)	AHMET Şirketi	Burak Şirketi	CEYDA Şirketi	DAVUD Şirketi
BRÜT SATIŞLAR	900000	460000	778000	820000
SATIŞ İNDİRİMLERİ	-	(20000)	-	(30000)
NET SATIŞLAR	900000	440000	778000	790000
SATIŞLARIN MALİYETİ	(280000)	(110000)	(110000)	(190000)
BRÜT SATIŞ KARI	620000	330000	668000	600000
FAALİYET GİDERLERİ	(86000)	(40000)	(60000)	(70000)
FAALİYET KARI	534000	290000	608000	530000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	60000	20000	30000	20000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	(100000)	(76000)	(90000)	(130000)
FİNANSMAN GİDERLERİ	(380000)	(144000)	(420000)	(320000)
OLAĞAN KAR	114000	90000	128000	100000
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	6000	2000	6000	4000
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	(94000)	(88600)	(127400)	(95400)
DÖNEM KARI	26000	3400	6600	8600
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	(8000)	(1000)	(2000)	(2600)
DÖNEM NET KARI	18000	2400	4600	6000

3.3. Grubun Kendi Aralarında Gerçekleşen Sermaye İlişkileri ile Dönem İçi İşlemleri

1. Sermaye İlişkileri

a. AHMET Şirketi, BURAK Şirketi'nin 10.000 YTL.lik sermaye tutarının %80'i için 8.000 YTL. ödeme yapmıştır. Ödenen bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur.

b. AHMET Şirketi, CEYDA Şirketi'nin 40.000 YTL.lik sermaye tutarının %60'na 26.400 YTL. ödeme yapmıştır. Böylece AHMET Şirketi, 2.400 YTL.lik hisse senedi ihraç primi ödemiştir.

c. AHMET Şirketi'nin DAVUD Şirketi'ndeki sermaye ve oy hakkı %70'dir. DAVUD Şirketi'nin satın alma tarihindeki özkaynağın gerçeğe uygun değeri 24.000 YTL.dir. AHMET Şirketi DAVUD Şirketi'ne %70 payı için 2 yıl önce 28.000 YTL. ödeme yapmıştır. DAVUD Şirketi'nin satın alma tarihindeki öz kaynak tutarları, ödenmiş sermaye 20.000 YTL, kar yedekleri (yasal yedekler 160 YTL, statü yedekler 40 YTL, olağanüstü yedekler 3.800 YTL) 4.000 YTL olmak üzere 24.000 YTL.dir.

2. AHMET Şirketi, BURAK Şirketi'ne ilk madde ve malzeme alımı için 4.600 YTL. avans vermiştir.

3. AHMET Şirketi, BURAK Şirketi'nin dönem içerisinde nakit ihtiyacını karşılamak için çıkardığı tahvillerden nominal değeri ile 21.000 YTL.lik almıştır.

4. BURAK Şirketi, CEYDA Şirketi'ne 360 YTL.lik ticari mal satmıştır. Bu ticari malın maliyeti 300 YTL.dir. CEYDA Şirketi bu ticari malı 380 YTL.ye grup dışına satmıştır.

5. AHMET Şirketi, üretim maliyeti 240 YTL. olan mamulleri 300 YTL.ye CEYDA Şirketi'ne kredili olarak satmıştır. Bu mamullerin tamamı BURAK Şirketi'nin ilk madde ve malzeme stoklarındadır.

6. AHMET Şirketi, net defter değeri 80 YTL. olan fabrika binasını yine fabrika binası olarak kullanılmak üzere nakit olarak CEYDA Şirketi'ne 200 YTL.ye satmıştır. CEYDA Şirketi aldığı fabrika binası için %4 oranında yani 8 YTL. amortisman ayırmıştır. Satış öncesi amortisman tutarı ise 2 YTL.dir.

7. Dönem içerisinde ortaklıkların birbirleriyle yapılan temettü tahakkuk ve ödemeleri şunlardır.

- B. Şirketi'nin A. Şirketi'ne temettü tahakkuku 800 YTL
- C. Şirketi'nin A. Şirketi'ne temettü ödemesi 300 YTL
- D. Şirketi'nin A. Şirketi'ne temettü ödemesi 1.000 YTL

8. BURAK Şirketi, AHMET Şirketi'ne olan kısa vadeli ticari borcu için 200 YTL.lik faiz gideri tahakkuk etmiştir.

9. AHMET Şirketi, DAVUD Şirketi'nden pazarlama için kullandığı yer için 260 YTL.lik dönem kirası almıştır.

3.4. Konsolidasyon İşlemleri

1.Sermaye hesapları ile mali duran varlık hesaplarının eliminasyonunun hesaplanması

a. AHMET ana ortaklığı ile BURAK bağlı ortaklığı arasındaki sermaye işleminin eliminasyonu:

1	500 SERMAYE (B)	8000	
	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR (A)		8000

b. AHMET ana ortaklığı ile CEYDA bağı ortaklığı arasındaki sermaye işleminin eliminasyonu:

2	500 SERMAYE (C)	24.000	
	520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ (C)	2.400	
	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR (A)		26.400

c. AHMET ana ortaklığı ile DAVUD bağı ortaklığı arasındaki sermaye işleminin eliminasyonu:

Ödenen 28.000 YTL. bedelin gerçeğe uygun bir değer olamadığına ilişkin herhangi bir belirti bulunmadığı için satın alma için ödenen bedel işletmenin gerçeğe uygun değeri kabul edilecek.

Şerefiye Tutarı (YTL)

İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri (28.000/0.70=40.000)	40.000
Net Belirlenebilir Varlıklar	24.000
Şerefiye Tutarı	16.000

Ana Ortaklık Şerefiye Payı (YTL)

Ana Ortaklığın Ödediği Tutar	28.000
Net Belirlenebilir Varlıkların Ana Ortaklık Payına Düşen Tutar 24.000x0.70=16.800	16.800
Şerefiye Tutarı	11.200

Azınlık Şerefiye Payı (YTL)

Şerefiye Tutarı	16.000
Ana Ortaklık Şerefiye Tutarı	11.200
Azınlık Payı Şerefiye Tutarı	4.800

500 SERMAYE (D)	14.000	
540 YASAL YEDEKLER (D)	112	
541 STATÜ YEDEKLER (D)	28	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (D)	2.660	
261 ŞEREFİYE	16.000	
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR (A)		28.000
505 AZINLIK PAYI		4.800

2.AHMET ana ortaklığı ile BURAK bağlı ortaklığı arasındaki avans alış-veriş işleminin eliminasyonu:

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (B)	4.600	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (A)		4600

3.BURAK bağlı ortaklığı ile AHMET ana ortaklığı arasındaki tahvil alım-satım işleminin eliminasyonu:

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER (B)	21.000	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI (A)		21.000

4.BURAK bağlı ortaklığı ile CEYDA bağlı ortaklığı arasındaki ticari mal alım-satım işleminin eliminasyonu:

600 YURT İÇİ SATIŞLAR (B)	360	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (A)		360

5.AHMET ana ortaklığı ile CEYDA bağlı ortaklığı arasındaki mamul alım-satış işleminin eliminasyonu:

	320 SATICILAR (A)	300	
	120 ALICILAR (C)		300
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR (A)	300	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (A)		240
	152 MAMULLER (C)		60

6.AHMET ana ortaklığının CEYDA bağlı ortaklığına fabrika binası satış işleminin eliminasyonu:

Öncelikle satış işlemindeki kar rakamının eliminasyon kaydı.

	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (A)	120	
	252 BİNALAR (C)		120

Satış öncesi ve satış sonrası oluşan 6 YTL. amortisman farkının eliminasyonu gerekmektedir. Bunun için hangi hesaplarla karşılıklı mahsup edileceği amortisman giderinin içinde yer aldığı hesaplara bağlıdır. Fabrika binasının amortismanının bir kısmı satılan mal maliyeti olarak tüketilmişken bir kısmı da stoklarda kalmıştır. Amortisman farkının stoklarda kalan kısmı 4 YTL.dir. Farkın stok kalemlerinde dağıtımının gösterilmesi ayrıntılı açıklama gerektirmektedir. Bu sebepten dolayı stok derken sadece mamuller stoku anlaşılmalıdır.

	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (C)	6	
	152 MAMULLER (C)		4
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (C)		2

7.Ortaklıkların aralarındaki temettü tahakkuk ve ödeme işlemlerinin eliminasyonu:

641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GEL. - A 2.100 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER - B 800 - C 300 - D 1.000	2100	2100
--	------	------

BURAK bağlı ortaklığının AHMET ana ortaklığına temettü tahakkuku için ayrıca aşağıdaki kaydın yapılması gereklidir.

331 ORTAKLARA BORÇLAR (B) 133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR(A)	800	800
--	-----	-----

8.BURAK bağlı ortaklığının, AHMET ana ortaklığa olan kısa vadeli ticari borcu için faiz gideri tahakkukunun eliminasyonu:

642 FAİZ GELİRLERİ (A) 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. (B)	200	200
--	-----	-----

9.AHMET ana ortaklığının, DAVUD bağlı ortaklığından dönem kirası alma işleminin eliminasyonu:

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR (B) 631 PAZARLAMA,SATIŞ VE DAĞITIM GİD. (A)	260	260
---	-----	-----

10.Özkaynaklardaki azınlık paylarının hesaplanması;

Şirketin özkaynaklar kalemleri ile azınlık payları oranları çarpılarak hesaplanır.

BURAK bağlı ortaklığındaki hesaplama;

Özkaynaklar kalemlerinin azınlık payı olan %20'si alınır.

500 SERMAYE (B)	2.000	
540 YASAL YEDEKLER (B)	48	
541 STATÜ YEDEKLER (B)	16	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (B)	280	
590 DÖNEM NET KARI (B)	480	
505 AZINLIK PAYI		2.824

CEYDA bağlı ortaklığındaki hesaplama;

Özkaynaklar kalemlerinin azınlık payı olan %40'i alınır.

500 SERMAYE (C)	16.000	
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ (C)	1.600	
540 YASAL YEDEKLER (C)	112	
541 STATÜ YEDEKLER (C)	40	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (C)	800	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (C)	320	
590 DÖNEM NET KARI (C)	1.840	
505 AZINLIK PAYI		20.712

DAVUD bağlı ortaklığındaki hesaplama;

Özkaynaklar kalemlerinin azınlık payı olan %30'ı alınır.

500 SERMAYE (D)	6.000	
540 YASAL YEDEKLER (D)	60	
541 STATÜ YEDEKLER (D)	18	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER (D)	1.200	
590 DÖNEM NET KARI (D)	1.800	
505 AZINLIK PAYI		9.078

Tek kayıтта yukarıdakileri özetlersek aşağıdaki Şekilde olacaktır.

500 SERMAYE	24.000	
520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ	1.600	
540 YASAL YEDEKLER	220	
541 STATÜ YEDEKLER	74	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	2.280	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	320	
590 DÖNEM NET KARI	4.120	
505 AZINLIK PAYI		32.614

3.5. Grubun Konsolide Finansal Tabloları

Tablo 3. Grubun konsolide bilançosu

BİLANÇO KALEMLERİ (YTL)	31.12.16 AHMET Şirketi	31.12.16 Burak Şirketi	31.12.16 CEYDA Şirketi	31.12.16 DAVUD Şirketi	Eliminasyon Kayıtları		31.12.16 Konsolide Bilanço
					Borç	Alacak	
I- DÖNEN VARLIKLAR							
A- Hazır Değerler	3864	868	2618	1842			9192
1- Kasa	420	396	374	690			
2- Alınan Çekler	1758	278	1422	912			
3- Bankalar	1686	194	822	240			
B- Menkul Kıymetler	34000	30000	6000	4000			53000
1- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	34000	30000	6000	4000		(3) 21000	
C- Ticari Alacaklar	10668	2538	7158	6244			26308
1- Alıcılar	3578	864	1950	1690		(5) 300	
2- Alacak Senetleri	2468	960	2718	1952			
3- Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-	-	290			
4- Diğer Ticari Alacaklar	4622	714	2490	2312			
D- Diğer Alacaklar	1082	168	64	80			594
1- Ortaklardan Alacaklar	274	146	-	50			
2- Personelden Alacaklar	8	22	64	30			
3- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	800	-	-	-		(7) 800	
E- Stoklar	26736	7224	19992	16290			65578
1- İlk Madde ve Malzeme	8710	1740	5730	3952			
2- Yarı Mamuller	3156	204	2068	1974			
3- Mamuller	5356	756	7578	4290		(5) 60	
4- Ticari Mallar	3134	2912	2530	4700		(6) 4	
5- Diğer Stoklar	1780	82	934	462			
6- Verilen Sipariş Avansları	4600	1530	1152	912		(2) 4600	
G - Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.	1402	864	514	664			3444
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	934	596	224	468			
2- Gelir Tahakkukları	468	268	290	196			

H- Diğer Dönen Varlıklar	956	70	1312	90			2428
1- Devreden Katma Değer Vergisi	136	46	114	90			
2- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	26	-	-	-			
3- İş Avansları	716	-	1178	-			
4- Personel Avansları	64	24	20	-			
5- Sayım ve Tesellüm Noksanlar	14	-	-	-			
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	78708	41732	37658	29210			160544
II- DURAN VARLIKLAR							
A- Ticari Alacaklar	938	644	874	820			3276
1- Alıcılar	290	242	330	290			
2- Alacak Senetleri	474	312	396	334			
3- Verilen Depozito ve Teminatlar	174	90	148	196			
C- Mali Duran Varlıklar	62400	-	-	-			-
1- Bağlı Ortaklıklar	62400	-	-	-		(1) 62400	
D- Maddi Duran Varlıklar	43408	9748	35318	37320			125680
1- Arazi ve Arsalar	1512	468	870	1092			
2- Binalar	37190	6700	28718	36716		(6) 120	
3- Makina Tesis ve Cihazlar	13974	6934	7974	3600			
4- Taşıtlar	860	460	1096	940			
5- Demirbaşlar	428	374	206	360			
6- Birikmiş Amortismanlar (-)	11950	5780	5974	7000		(6) 6	
7- Yapılmakta Olan Yatırımlar	1050	534	2152	1356			
8- Verilen Sipariş Avansları	344	58	276	256			
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	-	-	-	-			16000
1- Şerefiyeler	-	-	-	-		(1) 16000	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	106746	10392	36192	38140			144956
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	185454	52124	73850	67350			305500

PASİF (KAYNAKLAR) (YTL)	31.12.16	31.12.16	31.12.16	31.12.16	Eliminasyon Kayıtları		31.12.16
	AHMET Şirketi	BURAK Şirketi	CEYDA Şirketi	DAVUD Şirketi	Borç	Alacak	Konsolide Bilanço
I- KISA VAD. YABANCI KAYNAKLAR							
A- Mali Borçlar	5176	2468	3850	3800			15294
1- Banka Kredileri	4356	2468	3850	3800			
2- Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	820	-	-	-			
B- Ticari Borçlar	5604	3180	7154	20400			36038
1- Satıcılar	3758	2468	4934	7000	(5) 300		
2- Borç Senetleri	1156	712	1752	9780			
3- Alınan Depozito ve Teminatlar\	-	-	-	1840			
4- Diğer Ticari Borçlar	690	-	468	1780			
C- Diğer Borçlar	912	1182	1156	1560			4010
1- Ortaklara Borçlar	-	800	-	-	(7) 800		
2- Personele Borçlar	-	26	-	-			
3- Diğer Çeşitli Borçlar	912	356	1156	1560			
D- Alınan Avanslar	48	4600	98	1830			1976
1- Alınan Sipariş Avansları	48	4600	98	1830	(2) 4600		
F- Öd.Vergi ve Diğer Yük.	290	114	232	312			948
1- Ödenecek Vergiler	70	24	58	80			
2- Öden.Sos.Güvenlik Kesintileri	220	90	174	186			
3- Ödenecek Diğer Yükümlülükler	-	-	-	46			
G- Borç ve Gider Karşılıkları	716	198	372	424			1710
1- Dön.Kar.Ver. ve Diğ.Yas.Yük.Krş.	378	92	164	120			
2- Dön.Kar.Peş.Ödn.Ver.Diğ.Yük. (-)	236	38	100	50			
3- Kıdem Tazminatı Karşılığı	274	98	196	220			
4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	300	46	112	134			
H- Gel.Ay.Ait Gel. Ve Gid.Tahak.	128	70	140	90			428
1- Gelecek Aylara Ait Gelirler	38	24	48	20			
2- Gider Tahakkukları	90	46	92	70			

KISA VAD. YABANCI KAY. TOPLAMI	12874	11812	13002	28416			60404
II- UZUN VAD. YABANCI KAYNAKLAR							
A- Mali Borçlar	6448	23392	7824	6674			23338
1- Banka Kredileri	5758	1752	6246	5580			
2- Diğer Finansal Borçlar	690	640	1578	1094			
3- Çıkarılmış Tahviller	-	21000	-	-	(3) 21000		
B- Ticari Borçlar	17800	2800	1244	2000			23844
1- Satıcılar	7800	2400	820	400			
2- Borç Senetleri	10000	400	246	1600			
3- Alınan Dep. Ve Teminat	-	-	178	-			
UZUN VAD. YABANCI KAY. TOPLAMI	24448	26192	9068	8674			47182
A- Ödenmiş Sermaye					(1) 46000		
1- Sermaye	120000	10000	40000	20000	(10) 24000		120000
2- Azınlık Payı	-	-	-	-		(1,10)37414	37414
B- Sermaye Yedekleri	-	-	4000	-	(1) 2400		-
1- Hisse Sen.İhraç Primleri	-	-	4000	-	(10) 1600		
C- Kar Yedekleri	8580	1720	2380	4260			13666
1- Yasal Yedekler	420	240	280	200	(1) 112		
2- Statü Yedekleri	160	80	100	60	(10) 220		
3- Olağanüstü Yedekler	8000	1400	2000	4000	(1) 28		
D- Geçmiş Yıllar Karları	1752	-	800	-	(10) 74		2232
1- Geçmiş Yıllar Karları	1752	-	800	-	(1) 2660		
F- Dönem Net Karı (Zararı)					(10) 2280	(7) 2100	
1- Dönem Net Karı	18000	2400	4600	6000	(4) 360	(4) 360	
					(5) 300	(5) 240	
					(6) 120	(6) 2	

					(7) 2100 (8) 200 (9) 260 (10) 4120	(8) 200 (9) 260	
ANA ORTAKLIK KAR PAYI	18000	2400	4600	6000	7460 Gelir Tab.	1062 Gelir Tab.	24602
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	148332	14120	51780	30260			197914
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	185454	52124	73850	67350			305500

$$7460=360+300+120+2100+200+260+4120$$

$$1062=360+240+2+200+260$$

$$\text{Konsolide Bilançonun Özkaynak Toplamı}=(148332+14120+51780+30260)-87154+3162+37414=197914$$

$$87154=46000+24000+2400+1600+112+220+28+74+2660+2280+320+360+300+120+2100+200+260+4120$$

$$3162=2100+360+240+2+200+260$$

$$\text{Konsolide Bilançonun Pasif Toplamı}=(185454+52124+73850+67350)-113854+3162+37414=305500$$

$$113854=300+800+4600+21000+46000+24000+2400+1600+112+220+28+74+2660+2280+320+360+300+120+2100+200+260+4120$$

GELİR TABLOSU KALEMLERİ 01.01.16-31.12.16 (YTL)	AHMET Şirketi	Burak Şirketi	CEYDA Şirketi	DAVUD Şirketi	Eliminasyon kayıtları		Konsolide Gelir Tab.
					Borç	Alacak	
BRÜT SATIŞLAR	900000	460000	778000	820000	(4) 360 (5)300	-	2957340
SATIŞ İNDİRİMLERİ	-	(20000)	-	(30000)	-	-	(50000)
NET SATIŞLAR	900000	440000	778000	790000	-	-	2907340
SATIŞLARIN MALİYETİ	(280000)	(110000)	(110000)	(190000)		(4) 360 (5) 240 (6) 2	689398
BRÜT SATIŞ KARI	620000	330000	668000	600000	-	-	2217942
FAALİYET GİDERLERİ	(86000)	(40000)	(60000)	(70000)	-	(9)260	255740
FAALİYET KARI	534000	290000	608000	530000	-	-	1962202
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	60000	20000	30000	20000	(7) 2100 (8) 200 (9) 260	-	127440
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	(100000)	(76000)	(90000)	(130000)	-	-	(396000)
FİNANSMAN GİDERLERİ	(380000)	(144000)	(420000)	(320000)	-	(8) 200	(1263800)
OLAĞAN KAR	114000	90000	128000	100000	-	-	429842
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	6000	2000	6000	4000	(6) 120	-	17880
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	(94000)	(88600)	(127400)	(95400)	-	-	(405400)
DÖNEM KARI	26000	3400	6600	8600	-	-	42322
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	(8000)	(1000)	(2000)	(2600)			(13600)
DÖNEM NET KARI	18000	2400	4600	6000			28722
KONSOLİDE KARIN DAĞILIMI							
AZINLIK KAR PAYLARI					(10) 4120		(4120)
ANA ORTAKLIK KAR PAYLARI							24602
TOPLAM NET KAR							28722

Tablo 4. Grubun konsolide gelir tablosu

SONUÇ

İşletmeler artan rekabet koşullarına yenilmemek, küreselleşen dünya ekonomisindeki pazar paylarını korumak, arttırmak ve ekonomik krizlerden en az zarar ile çıkabilmek amacıyla özellikle kendi faaliyet alanından farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin hisse senetlerini alarak yatırımlarını gerçekleştirmektedir.

İşletmelerin gerçekleştirdiği yatırımlarda, yatırım yapılan işletmenin finansal tabloları yatırım kararının alınması konusunda etkilidir. Bu nedenle finansal tabloların güvenilir, tarafsız, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. İşletmelerin bireysel finansal tabloları için geçerli olan bu kavramlar konsolide finansal tablolar için de geçerlidir. Grup işletmelerinin geneli hakkında sahip olunabilecek güvenilir ve ihtiyaca uygun bilgiler de konsolide finansal tablolar ile sağlanmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarının, ana ortaklık hakkında tam olarak bilgi sahibi olması konsolide finansal tablolar ile mümkün olmaktadır. Söz konusu tarafların ana ortaklık ile ilgili alacağı kararın etkinliği ve güvenilirliği, grup işletmelerinin tek çatı altında birleştirilen finansal tablolar ve finansal tabloları açıklayıcı nitelikte olan dipnotlar ile sağlanmaktadır.

Konsolide finansal tablo düzenleme amaçları genel olsa da konsolidasyon yöntemleri ve konsolide finansal tabloların düzenleme süreçleri ilkeler arasında farklılık göstermektedir.

Bu tez çalışmasında konsolide finansal tabloların ve düzenleme süreci ana hatları ile incelenmiştir. Grup işletmelerini kapsayan ve ana ortaklık tarafından düzenlenen konsolide finansal tabloların, ana ortaklığın hisse

senetlerini elinde bulundurduğu işletmeleri kapsadığı açıklanmaktadır. Ana ortaklığın, başka işletmelerin hisselerini alarak gerçekleştirdiği yatırımlar haricinde ana ortaklığın kontrol ettiği, yöntemine katılma hakkı bulunduğu ve müştereken kontrol ettiği işletmeler de ana ortaklık tarafından konsolide edilebileceği ve buna ilişkin şartlar açıklanmıştır.

İşletmelerin düzenlediği konsolide finansal tablolar, grup işletmeleri hakkında tam olarak bilgi sağlasa da bir tek işletmenin faaliyet sonuçları ve performansı hakkında bilgi sağlamakta yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle konsolide finansal tablolara ilave olarak işletmelerin bireysel faaliyet sonuçlarını görmek isteyen yatırımcıların, işletmelerin düzenlediği bireysel finansal tablolardan da yararlanması gerekmektedir.

Ana ortaklık tarafından konsolide finansal tablolar düzenlenirken; ana ortaklığın sahip olduğu pay hangi konsolidasyon yönteminin uygulanacağını belirlemektedir. Ana ortaklığın yatırım yaptığı işletmede kontrol gücü varsa diğer bir ifade ile ana ortaklık yatırım yaptığı işletmenin yönetim kurulunda alınan kararlar üzerinde tek başına etkili olabiliyorsa; ana ortaklık yatırım yaptığı işletmeyi finansal tablolarına tam konsolidasyon yöntemine göre yansıtmaktadır. UMS 27 standardına göre tam konsolidasyon yönteminde ana ortaklık bağlı ortaklıklarının tüm finansal tablo kalemlerini kendi finansal tablo kalemleri ile birleştirmektedir.

Günümüzde yaygın olarak işletmelerinin sermaye ihtiyaçlarını hisse senetlerini halka arz etme yoluyla karşıladıkları görülmektedir. Bu sayede holding işletmelerin başka işletmelere yatırım yapabilmesini kolaylaştıran piyasa ortamının yaygınlaşması sağlanmıştır. Artık ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler arasında holding tarzı örgütlenme artmıştır. Doğal olarak

holding işletmeler hakkında doğru, güvenilir ve anlaşılabilir bilgiyi sunan konsolide finansal tablolarında önemi artmıştır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER. **Finansal Tablolar Ve Mali Tablolar Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, 12.Baskı, Ankara, 2007.

AKKAŞ, Jale. Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar, **Grant Thornton Türkiye**, Ekim, 2011.

AKTAŞ, Rabia. TFRS-10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 14, Ocak-Şubat, 2013.

AYBOĞA, Mehmet Hanifi. Mali Durum Tablosu ve Kurumsal Yapısı, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık, 2011.

AYTEKİN, Serdar. Özkaynaklar Değişim Tablosunun Düzenlenmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 92, 2009.

BİTLİSLİ, Ferhat. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri, Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2014.

BUYRUK AKBABA, Ayşe Nur. Canlı Varlıkların Değerlemesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: Borsa İstanbul'da (BİST) Kayıtlı Tarım, Orman ve Balıkçılık Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerde Analiz, **Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 2, Aralık, 2015.

ÇELİK, Orhan. Muhasebe ve Finansal Raporlama. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş., 2015

DUMAN, Haluk. Sermaye Piyasasının Etkinliği Açısından Kamunun Aydınlatılması Sürecinde, Şirket Çevresinin İhtiyaç Duyduğu Bilginin Özellikleri, **İMKB de Bir Uygulama.Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 50, Nisan, 2011.

DURAK, Gündoğan. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kavramsal Çerçevesi, **Vergi Dünyası**, Sayı: 368, Nisan, 2012.

EROL, Bayram. Konsolidasyon Yöntemleri ve Yorumlayıcı Taslak (ED)9, **Bursa Bilanço Dergisi**, Sayı: 128, Eylül-Ekim, 2010.

GENÇTÜRK, Mehmet. İşletmelerin Finansal Tabloları Kullanım Amacı ve Düzeyini Belirlemeye Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumları Üzerine Bir Araştırma, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 15, 2008.

GÖNEN, Seçkin. Muhasebe Standartlarına Yön Veren Temel Rehber: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 44, 2011.

GÜÇLÜ, Hakan. Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 57, Mart, 2005.

GÜREL, Eymen ve Gürol DURAK, İşletmesel Raporlama, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 122, Mart-Nisan, 2014.

<http://www.batiymm.com.tr/?p=2581>, Vergi Mevzuatımızda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi (10.03.2017).

<http://www.fasb.org/pdf/con1.pdf>, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (05.01.2017).

<http://www.mizanturk.com.tr/Muhasebede-ve-Bagimsiz-Denetimde-Sureklilik-Varsayimi-27-29-Makale.html>, Muhasebede ve Bağımsız Denetimde Süreklilik Varsayımı (15.05.2017).

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/>, **MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE FİNANSAL TABLOLAR NASIL DÜZENLENMELİDİR?** (07.05.2017).

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/01/20050116-3.html>, **Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1** (19.05.2017).

<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=122141>, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, No: 1 (27.05.2017).

KAVVAL, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, Ankara, 2005.

KIRLIOĞLU, Hilmi ve diğerleri. **Şirketler Muhasebesi**, Sakarya Kitabevi, 4.Baskı, Sakarya, 2006.

Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, Gelir Tablosu, Ankara , 2007.

ÖRTEN, Remzi ve diğeri. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

ÖZULUCAN, Abitir. **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, 4.Baskı, İstanbul, 2005.

SABAN, Metin ve Murat GENÇ. Ortak Girişimlerin Konsolidasyonu, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 32, Ekim, 2006.

SAÇAN, Erdem. Türkiye’de Bankacılar Açısından Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Yaşanan Finansal Krizlerdeki Rolü, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 126, 2014.

SAĞ, Numan. Türkiye Muhasebe Denetim Standartları ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, 2006.

SENEL, Alpagut Said ve diğeri. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer, **Journal of New World Sciences Academy**, Cilt: 6, Sayı: 1, 2011.

TEPEGÖZ, Şükrü Mete ve Hasan TÜREDİ. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu, **Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE)** VIII-II: 43-52, 2015.

TERZİ, Serkan. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS 10) Açısından Konsolidasyon İlkeleri ve Kontrol Modeli, Sayı: 255, 2013.

TETİK, Nülfir. Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 2, 2010.

TEZSEZEN, Cafer. Özsermaye Hesaplama ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 30, 2016.

TUNCER, Medine. Finansal Tabloların Sunuluşu Standartı (TMS 1) ve Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki Finansal Tablolarla Kıyaslanması, T.C. Cumhuriyeti Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2014

TÜREL, Aslı ve Bora ŞENYİĞİT. İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Özkaynak Yöntemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 79, 2005.

ULUSAN, Hikmet. Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 1, 2008.

YARDAKUL, Hüseyin. Kar Yönetimi ve Borsa İstanbul (BİST) Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kasım, 2014.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı, T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Aralık, 2015.