

## KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN TFRS 10, BOBİ FRS BÖLÜM 22, VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

**Beyhan BELLER DİKMEN**

Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik  
Bölümü, Tarsus, Türkiye. E-mail: b.beyhanbeller@gmail.com.tr, ORCID: 0000-0003-2260-6321.

**Ali DERAN**

Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, Tarsus,  
Türkiye. E-mail: alideran@gmail.com.tr, ORCID: 0000-0001-5377-6740.

**KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN TFRS 10, BOBİ FRS BÖLÜM 22, VERGİ USUL KANUNU VE MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

**ÖZET**

Herhangi bir işletmenin farklı işletmelerle birleşerek tek bir çatı altında faaliyetlerini devam ettirmesi, bu işletmelerin mali nitelikli işlemlerinin de birleştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu durum, birleşen işletmelerin finansal tablolarının da biraraya getirilerek konsolide finansal tablolarının düzenlenmesini gerektirmektedir. Bu gereklilik, hem dünyada hem de ülkemizde konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bazı standartların oluşturulmasını sağlamıştır. Bu standartlar arasında, TFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı” ve BOBİ FRS “Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar Standardı” yer almaktadır. Çalışmanın amacı, konsolide finansal tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle konsolide finansal tablolar ile ilgili TFRS 10, Bobi Frs Bölüm 22, VUK ve MSUGT’deki açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra, konsolidasyon sürecinde yapılması gereken işlemler bir uygulama örneği ile açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Konsolidasyon, Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22

**JEL Sınıflandırma Kodları:** M40, M41, M48.

**ANALYSIS OF THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS IN TERMS OF TFRS 10, BOBİ FRS SECTION 22, GENERAL COMMUNIQUÉ ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION AND TAX PROCEDURE LAW**

**ABSTRACT**

The fact that any business continues its activities under a single roof by merging with different businesses has revealed the need to combine the financial transactions of these businesses. This situation necessitates the preparation of consolidated financial statements by bringing together the financial statements of the merging businesses. This requirement has led to the establishment of some standards regarding the preparation of consolidated financial statements both in the world and in our country. Among these standards are TFRS 10: “Consolidated Financial Statements Standard” and BOBİ FRS “Section 22: Consolidated Financial Statements Standard”. The study aims to comparatively analyze the consolidated financial statements in terms of TFRS 10, BOBİ FRS Section 22, General Communiqué on Accounting System Application and Tax Procedure Law. For this purpose, first, the explanations in TFRS 10, BOBİ FRS Section 22, TPL, and MSUGT regarding the consolidated financial statements are included. Afterward, the operations to be done in the consolidation process are explained with an application example.

**Keywords:** Consolidation, Consolidated Financial Statements, TFRS 10, BOBİ FRS Section 22

**JEL Classification Codes:** M40, M41, M48.

## 1. GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler, artan rekabet koşulları ve yatırımların küreselleşmesi işletme birleşmelerini ortaya çıkarmıştır. Bu durum, işletmelerin tek bir çatı altında toplanması olarak belirtilmektedir. Tek bir çatı altında toplanan işletmelerin finansal durumları ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyulması, bu işletmelerin finansal tablolarının da konsolide edilerek sunulmasını gerektirmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda hazırlanan konsolide finansal tablolar, birleşen işletmelerin mali nitelikli işlemlerine ait değerlendirmelerin gerçeğe uygun bir şekilde yapılabilmesini sağlayacaktır. Bu kapsamda, 1980’li yıllardan itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili standartların oluşturulması ve bu standartlara göre finansal tabloların düzenlenmesi sermaye piyasalarının alacakları kararlar açısından büyük bir önem taşımaktadır (Yardımcıoğlu, 2008: 148).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 1976 yılında finansal tabloların konsolide edilmesine ait ilk standart olan UFRS 3: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”nı yayınlamıştır. Bu standart, 1990 yılında UFRS 27: “Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı” ve UFRS 28: “İlgili Şirketlerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı”nın yayınlanmasının ardından uygulamadan kaldırılmıştır (Deran ve Aktaş, 2004). 2001 yılında uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak yayınlanmasında tek yetkili olan IASB, bu görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) devretmiştir. IASB, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili olan UFRS 27’yi 2003 yılında güncelleyerek “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı” başlığı ile yayınlamış ve bu standart 2005 yılından itibaren uygulamalarda dikkate alınmıştır. Yıllar itibariyle standartta birtakım güncellemeler yapılmıştır. Son olarak konsolide finansal tablolar ile ilgili standart, UFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı” olarak 2015 yılında yayınlanmıştır (Canel, 2017: 5). Avrupa Birliği de 1978 yılından itibaren ortak bir muhasebe dili oluşturulması amacı ile Avrupa Birliği Yönergeleri’ni yayınlamaya başlamıştır. Bu yönergeler arasında yer alan ve 1983 yılında yayınlanan yedinci yönergede konsolidasyon işlemlerine ait politikalar yer almaktadır (Özkan ve Terzi, 2010: 24).

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 28 Mart 1992 tarih ve 21185 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan tebliğ ile konsolide finansal tablolara ait ilk düzenleme yapılmıştır. Bu tebliğ, SPK Seri: XI, No: 10 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ” olarak SPK Kanunu hükümlerine tabi şirketler tarafından uygulanmıştır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) 14 Nisan 1996 tarihinde yaptığı toplantısında, içerisinde TMS 5: “Konsolide Finansal Tablolar” standardının da yer aldığı 11 standardın Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayınlanmasına oy birliği ile karar verilmiştir. Bu standartlar, 01 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş ve yıllar itibariyle güncellemeler yapılmıştır (Selvi ve Yılmaz, 2002: 1-2). 2002 yılında ulusal muhasebe standartlarının yayınlanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. 2005 yılında TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı ile telif ve lisans anlaşması imzalayarak uluslararası muhasebe standartlarının resmi çevirilerini yapmış ve Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamıştır. Bu standartlar arasında konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili olarak TMS 27: “Konsolide Finansal Tablolar” ve TMS 28: “İştiraklerdeki Yatırımlar Standartları” yer almaktadır. TMSK, görevini 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na (KGK) devretmiştir (Canel, 2017: 8). KGK, konsolide finansal tablolar ile ilgili olarak 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de TFRS 10: “Konsolide Finansal Tablolar Standardı”nı yayınlamıştır. Bu standardın 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanması amaçlanmıştır. TFRS 10, IASB tarafından yapılan değişiklikler dikkate alınarak 19 Aralık 2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 114 sıra no’lu tebliğ aracılığıyla güncellenmiştir (TFRS 10). Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren büyük ve orta boy şirketlerden bağımsız denetime tabi ancak TMS/TFRS’leri uygulamayanlar için ise 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı” (BOBİ FRS) yayınlanmıştır. Uygulayıcılardan alınan geri bildirimlere dayalı olarak bu standart güncellenmiş ve 30 Mart 2021 tarihli ve 31439 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de BOBİ FRS 2021 Sürümü başlığı ile

yayınlanmıştır. Standartta konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bilgilere “Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar” başlığı altında yer verilmiştir (KGK).

Bu çalışmada, konsolide finansal tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle konsolide finansal tablolar ile ilgili TFRS 10, Bobi Frs Bölüm 22, VUK ve MSUGT’teki açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili bir uygulama örneği oluşturulmuştur. Çalışmada oluşturulan örnekler ve uygulama örneğine ait muhasebe kayıtlarında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından oluşturulan ve öneri niteliği taşıyan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”nda yer alan hesaplar kullanılmıştır (KGK, 2020).

## 2. TANIMLAR

Konsolide finansal tablolar standartları gereğince bilinmesi gereken bazı terimler bulunmaktadır. Ana ortaklık, bağlı ortaklık, grup, konsolidasyon, konsolide finansal tablolar, güç, kontrol, önemli etki, önemsiz etki, kontrol gücü olmayan paylar ve topluluk olarak belirtilen bu terimleri aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür (TFRS 10, Ek A; BOBİ FRS 22, Madde: 2 - 5):

**Ana Ortaklık:** Bir ya da daha çok işletmeyi kontrol eden işletme ana ortaklık olarak tanımlanmaktadır.

**Bağlı Ortaklık:** Farklı bir işletme tarafından kontrol edilen işletme bağlı ortaklık şeklinde ifade edilmektedir.

**Grup:** Grup, bir ana ortaklık ve bu ana ortaklığa bağlı olan ortaklıklardan oluşmaktadır.

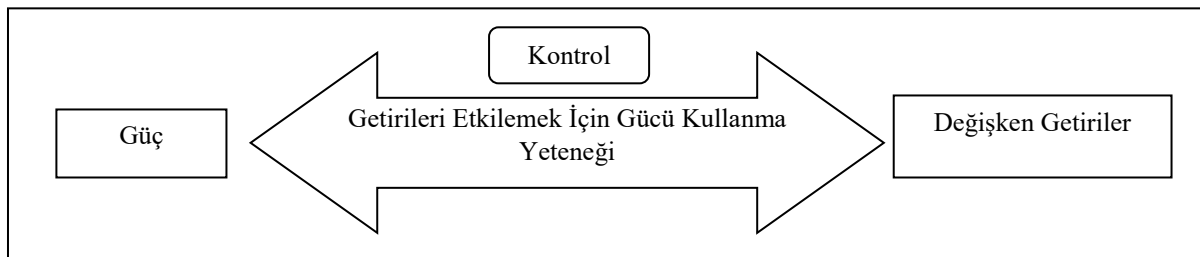
**Konsolidasyon:** Fransızca’dan gelen konsolidasyon terimi, herhangi bir borcun vadesini uzatma olarak ifade edilmektedir. Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre ise konsolidasyon, benzer yapıya sahip olan nesnelere bir araya getirilmesi ve işletmelerin yeni bir tüzel kişilik altında birleştirilmesidir (TDK, 2021).

**Konsolide Finansal Tablolar:** Ana ortaklığın ve bu ortaklığın bağlı ortaklıklarına ait varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler, giderler ve nakit akışlarının tek bir işletmeye ait olarak sunulduğu ve meydana gelen gruba ait finansal tablolar konsolide finansal tablo olarak tanımlanmaktadır.

**Güç:** Güç, işletmenin ilgili faaliyetlerinin mevcut durumda yönetilebilmesi için sahip olduğu haklardır.

**Kontrol:** Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlanması için finansal ve faaliyet politikalarının yönetilme gücü olarak ifade edilmektedir. Kavramı kapsayan; güç, değişken getiriler ve getirileri etkilemek için gücü kullanma yeteneği olarak ifade edilen kontrol unsurları Şekil 1’de gösterilmiştir.

**Şekil 1: Kontrol Unsurları**



**Kaynak:** Pratical Guide to IFRS Consolidated Financial Statements: Redefining Control, <https://www.pwc.com.au/industry/real-estate/assets/practical-guide-ifs-consolidated-jul11.pdf>, 30.04.2021.

Yatırımcıların işletmeler üzerindeki kontrolü ele geçirebilmesi için Şekil 1’de gösterilen üç unsura sahip olması gerekmektedir. Birinci unsur, yatırım yapılan işletme üzerindeki güç olarak

belirtilmektedir. İkincisi, değişken getirilere maruz kalınması durumunun oluşmasıdır. Üçüncüsü ise, elde edilen getirileri etkilemek için gücü kullanma yeteneğine sahip olunması olarak ifade edilmektedir. Bu üç unsurun hepsine sahip olan yatırımcıların işletme üzerindeki kontrolü sağladığı belirtilmektedir.

**Önemli Etki:** Yatırım yapılan işletme tarafından belirlenmiş olan finansal ve faaliyet politikaları ile ilgili karar alma süreçlerine katılma gücü önemli etki olarak tanımlanmaktadır (Bobi Frs 10, Madde: 3). Herhangi bir işletme tarafından yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının % 20 veya daha fazlasının, doğrudan ya da dolaylı olarak elinde tutulması durumu sözkonusu olabilir. Bu durumun aksi belirlenemediği sürece yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletme üzerinde önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Oy hakkının % 20'sinden daha azının yatırım yapan işletmede olması durumunda ise, önemli etkinin açıkça ortaya konulamamasında, bu işletmenin önemli etkisinin bulunmadığı şeklinde değerlendirme yapılmaktadır (Bobi Frs 10, Madde: 4 - 5).

**Önemsiz Etki:** İşletmenin yatırım yapılan işletmeye ait getirilerini önemli ölçüde etkileme potansiyeli olan faaliyetleri ile ilgili olarak kontrol ve önemli etki gücünün olmaması durumu önemsiz etki şeklinde tanımlanmaktadır (Örten vd., 2015: 749).

İşletmelerin uzun vadeli yatırımlarının iştirak, bağlı ortaklık ve iş ortaklığı olarak ayrımının yapılmasında kontrol gücü düzeyi dikkate alınmaktadır (Örten vd., 2015: 749). Bu doğrultuda, yatırım yapan işletmenin yatırım yaptığı işletmedeki kontrol gücü düzeyinin tespit edilebilmesi için kullanılan kontrol, önemli etki ve önemsiz etki durumları ile ilgili örnekler Tablo 1'de gösterilmiştir (Casabona and Ashwal, 2005: 39).

**Tablo 1: Kontrol, Önemli Etki ve Önemsiz Etki Farkı**

Durum	Kontrol	Önemli Etki	Önemsiz Etki
A İşletmesi, B İşletmesinin yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunu atama ve görevden alma yetkisine sahip olmasına karşın, B İşletmesinin oy haklarının yalnızca % 35'ine sahiptir.	X		
A İşletmesi, B İşletmesinin yönetim kurulunda temsil edilmeye çalışılmakta olup, B İşletmesinin oy haklarının % 14'üne sahiptir.			X
A İşletmesi, B İşletmesinin oy haklarının % 18'ini almıştır ve ürünlerinin önemli miktarlarını başkalarıyla rekabet etmek zorunda kalmadan B İşletmesine satma hakkına sahiptir.		X	
A İşletmesi, B İşletmesinin oy haklarının % 19'unu elde etmiştir ve diğer yatırımcılarla yaptığı bir anlaşma sayesinde % 9 oranında daha satın alma imkanına sahiptir. Ancak bu, ona B İşletmesinin mali ve işletme politikalarını yönetme yetkisi sağlamaz.		X	

**Kaynak:** Casabona, P. A., Ashwal, A., "The Concept of Control in Consolidated Financial Statements: Convergence of U.S. and International Accounting Rules", Review of Business. Spring 2005, 26 (2), s. 39.

**Kontrol Gücü Olmayan Paylar:** Kontrol gücü olmayan paylar, bir bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ana ortaklığa ait olmayan payları şeklinde ifade edilmektedir.

**Topluluk:** Ana ortaklık ile bu ortaklığın bağlı ortaklıklarından meydana gelen işletmeler grubu şeklinde tanımlanmaktadır.

### 3. KONSOLİDASYON SÜRECİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklardan meydana gelen işletme grubuna ait finansal tablolarda yer alan bilgilerin tek bir işletmeye ait olarak hazırlandığı tablolar konsolide finansal tablo şeklinde belirtilmektedir (Haftacı ve Kılıncı, 2013: 78). Bu tablolar, sadece bir işletme için düzenlenmemekte, işletmeler grubu için düzenlenmektedir. Bu yüzden, işletmeler ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar şeklinde sınıflandırılmaktadır. İşletmeler tarafından konsolide finansal tabloların düzenlenmesindeki amaç, ana ortaklıkların bağlı ortaklıklar üzerinde denetim mekanizması kurarak o işletmelerdeki yönetimi ele geçirmeleri şeklinde belirtilmektedir (Yardımcıoğlu, 2008: 147). Bu amacı gerçekleştirebilmek için (TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de belirtilen) yatırım yapılan ortaklıklarda doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen pay oranları dikkate alınarak kullanılacak üç farklı konsolidasyon yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemler; tam konsolidasyon, özkaynak ve gerçeğe uygun

değer yöntemi olarak sınıflandırılmaktadır (Bozkurt Yazar, 2020: 457). Pay oranına göre etki düzeyleri ve uygulanan konsolidasyon yöntemleri Tablo 2’de gösterilmiştir (Örten vd., 2007: 331).

**Tablo 2: Konsolidasyon Yöntemlerinin Seçimi**

Etki Düzeyi	Ortaklık Türü	Doğrudan ve Dolaylı Sahip Olunan Pay Oranı	Konsolidasyon Yöntemi
Kontrol	Bağlı Ortaklık	%50 Üstü (Kontrol Gücü)	Tam Konsolidasyon
Önemli Etki	İştirak	%20 - %50 (%50 dahil değil)	Özkaynak
Kontrol ve Önemli Etki Yok	Bağlı Menkul Kıymetler	%20’ye kadar (%20 dahil değil)	Gerçeğe Uygun Değer/Maliyet

**Kaynak:** Örten, Kaval ve Karapınar, (2007), Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi, s. 331.

- **Tam Konsolidasyon:** Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların finansal tablolarındaki varlıklar ve bu varlıkların ediniminde kullanılan kaynaklar, elde edilen gelir ve katlanılan giderlerin hepsinin bir işletme tarafından yapıldığı varsayımı altında kullanılan konsolidasyon yöntemi tam konsolidasyon şeklinde tanımlanmaktadır. TFRS 10’da, kontrol kavramının konsolidasyon sürecinin temel dayanağı haline getirildiği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda kontrol gücü ve önemli etkinin olduğu durumlarda tam konsolidasyon yöntemi kullanılabilir (TFRS 10, Madde: 2; Canel, 2017: 40).
- **Kısmi (Özkaynak Yöntemi) Konsolidasyon:** İştirak ya da iş ortaklığı yatırımının ilk olarak elde etme maliyeti ile kaydedildiği daha sonra ise bu yatırım tutarının yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payını gösterecek şekilde finansal tablolarda raporlandığı yöntem özkaynak yöntemi olarak belirtilmektedir (TMS 28, Madde: 3). Yatırım tutarının finansal tablolarda bu şekilde raporlanması bu yöntemin tam konsolidasyon yöntemi ile farklılığını ortaya çıkarmaktadır (Canel, 2017: 36). Bu yöntemde göre, yatırımcının yatırım yapılan işletmede oluşan kar ya da zarar tutarından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak kaydedilmektedir (TMS 28, Madde: 10).

**Örnek<sup>1</sup>:** A İşletmesi 2020 yılında B İşletmesi’nin % 40’ını 3.000.000 TL’ye almış ve bedelini bankadaki mevduat hesabı aracılığı ile ödemiştir.

210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	3.000.000	
102 BANKALAR		3.000.000
% 40 oranında alım		

2020 yılı sonunda B İşletmesi dönem net kar tutarını 850.000 TL olarak açıklamıştır. Açıklanan kar tutarından ana ortaklığın payına düşen kar payı konsolide finansal tablolarda iştirakler ve iştiraklerden temettü gelirleri hesaplarına kaydedilmiştir.

$$850.000 * 0.40 = 340.000 \text{ TL}$$

210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	340.000	
645 ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARIN KARLARINDAN PAYLAR		340.000
Yıl sonu kar payı		

<sup>1</sup> Canel, 2017: s. 38’deki örnekten uyarlanmıştır.

A İşletmesinin 210 İştiraklerdeki Yatırımlar Hesabının defteri kebirî aşağıdaki gibidir.

B	210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	A
	3.000.000	
	340.000	
	<b>3.340.000</b>	

İştirak edilen B İşletmesi, 280.000 TL tutarında kar dağıtımını yapacağını açıklamıştır.

$$280.000 * 0.40 = 112.000 \text{ TL}$$

102 BANKALAR		112.000	
	210 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR		112.000
Kar dağıtımı			

B İşletmesinin dağıtmış olduğu kar payı tutarı, A İşletmesinin öz sermayesinin azalmasına neden olmaktadır. Özkaynak yöntemine göre; “iştirak durumundaki işletmenin özsermayesinde meydana gelen artış ya da azalışların iştirak eden işletmenin İştirakler Hesabı’nda izlenmesi” gerekliliği sözkonusudur. Bu doğrultuda, yukarıdaki yevmiye kaydında B İşletmesinin yapacağı kar dağıtımının A İşletmesine ait olan payı için “İştirakler Hesabı” alacaklandırılmıştır.

- **Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi:** Yatırım yapan herhangi bir işletmeye yatırım yaptığı işletmede %20’nin altında oy hakkı veren hisse senetlerinin bulunması durumunda gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer, bir varlık ya da bir borca ait piyasa değeri olarak belirtilmektedir. İşletmenin aldığı finansal varlık alım satım amaçlı ve bu varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılabiliyorsa meydana gelen işlem maliyetleri 653 Komisyon Giderleri hesabına kaydedilmelidir. Ancak böyle bir durum sözkonusu değilse; finansal varlığın ilk edinim tarihi ve sonraki dönemlerde yapılacak muhasebe kayıtlarında işlem maliyetleri ilave edilmeden gerçeğe uygun değeri dikkate alınmalıdır (Bozkurt Yazar, 2020: 460 - 461).

**Örnek<sup>2</sup>:** X İşletmesi 10.02.2020 tarihinde kısa süreli şekilde değerlendirmek amacıyla gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan ve finansal varlık olarak Y A.Ş.’ye ait 2.000 tane hisse senedini tanesi 15 TL’den almış ve bankaya 750 TL tutarında komisyon ödemesi yapmıştır. Hisse senedi alış kaydı aşağıdaki gibidir.

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ KAR ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR		30.000	
656 ORTAKLIKLARDAKİ YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN GİDER VE ZARARLAR		750	
102 BANKALAR			30.750
Hisse senedi alım kaydı			

<sup>2</sup> Bozkurt Yazar, 2020: 461’deki örnekten uyarlanmıştır.

#### **4. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “TFRS 10: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI” AÇISINDAN İNCELENMESİ**

İşletmelerde konsolide ve bireysel finansal tabloların hazırlanmasında uluslararası düzenlemelerle uyumun sağlanması amacıyla TMS 27: “Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” standardı, 17 Aralık 2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Daha sonra, 28 Ekim 2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı” ise TMS 27 standardının yerini almış ve standart yıllar itibariyle güncellenmiştir. Bu standart ile, herhangi bir işletmenin bir ya da daha fazla işletmeyi kontrol etmesi durumunda düzenlenecek konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve sunumu ile ilgili finansal raporlama kurallarının belirlenmesi amaçlanmaktadır (TFRS 10, Madde: 1).

##### **4.1. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının Kapsamı**

TFRS 10 Standardı’nın uygulanması, kontrolü altında bir ya da daha fazla işletmeyi bulunduran ana ortaklık niteliğine sahip işletmeler tarafından zorunludur. Ancak, ana ortaklığın yatırım işletmesi olması ve tüm bağlı ortaklıklarını gerçeğe uygun değer farkı kar ya da zarara yansıtarak ölçmesinin zorunlu olduğu durumlarda işletme, konsolide finansal tablo düzenlememektedir (TFRS 10, Madde: 4 - 5).

TFRS 10’a göre bir işletmenin yatırım işletmesi olup olmadığının belirlenmesi için sahip olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TFRS 10, Madde: 27):

- İşletmenin yatırım yönetimi hizmetini sunmak için bir ya da daha fazla yatırımcıdan fon elde etmesi,
- İşletmenin yatırımcısına ya da yatırımcılarına, iş amacı ile ilgili olan fonları sadece sermaye kazancı ya da yatırım geliri veya her ikisini elde etmek için yatırım yapmak olduğunu taahhüt etmesi,
- İşletme yatırımlarının tamamı ya da tamamına yakınının performansını gerçeğe uygun değer esası üzerinden ölçerek değerlemesini yapması gerekmektedir.

Bir önceki paragrafta belirtilen özelliklere sahip olarak yatırım işletmesi olduğu belirlenen işletmelerin, yatırım yaptığı işletmeleri kontrol edebilmesi için bazı kriterlerin bir arada bulunması gerekmektedir. Bu kriterleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TFRS 10, Madde: 7):

- İşletme, yatırım yapılan işletme üzerinde güce sahip olmaktadır.
- İşletme, yatırım yaptığı işletme ile olan ilişkisi sebebiyle değişken getirilere katlanmakta ya da bu getirilerde hak sahibi olmaktadır.
- İşletme, elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerinde bulunan ve haklardan doğan gücünü kullanma imkanına sahip olabilmektedir.

Bir önceki paragrafta belirtilen kriterleri taşıyan işletmeler yatırım yaptığı işletme ya da işletmeler üzerinde kontrol gücüne sahip olabilmektedir. Buradaki kontrol gücü kavramı ile; kontrol, birlikte kontrol, önemli etki ve önemsiz etki olarak belirtilen dört farklı durum ifade edilmektedir. Kontrol gücüne sahip olan yatırımlar bağlı ortaklık; yatırımcıların yapmış oldukları yatırımları birlikte yönetmesi iş ortaklığı; işletmelerin getirilerini önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerine ait kararlara katılma gücü sonucu ortaya çıkan önemli etki iştirak; yatırım yapılan işletmenin getirileri ile ilgili olarak önemli etkiye sahip olmaması ise satışa hazır finansal varlık yatırımı olarak belirtilmektedir. Belirtilen bu yatırımların hepsi farklı bir standart konusunun kapsamını oluşturmaktadır (Örten vd., 2015: 749).



#### 4.2. Konsolidasyon İşlemleri

İşletmelerde yapılacak konsolidasyon işlemleri sonrasında düzenlenecek konsolide finansal tablolar için takip edilmesi gereken aşamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (TFRS 10, Madde: Ek B86):

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının finansal tablolarında yer alan varlık ve kaynak, gelir ve gider ve nakit akışları ile ilgili olan benzer kalemler birleştirilmelidir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımına ait defter değeri ile bağlı ortaklığın her birinin özkaynaklarından ana ortaklık payı ile ilgili olan tutarları netleştirilmelidir.
- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili var olan özkaynak, elde edilen gelir, katlanılan gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların hepsi elimine edilmelidir.

İşletmelerin bir önceki paragrafta belirtilen aşamaları takip ederek konsolide finansal tablolarını hazırlayabilmesi için ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların uyguladıkları muhasebe politikalarının aynı olması gerekmektedir. Bu durumun yanı sıra, finansal tablolar da aynı raporlama tarihi ile düzenlenmelidir (TFRS 10, Madde: B93).

#### 4.3. Konsolide Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Esaslar

Bu standarda göre, konsolide finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu düzenlenirken uyulması gereken bazı ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler Tablo 3’te belirtilmiştir.

**Tablo 3: Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar**

<b>Konsolide Finansal Durum Tablosu</b>	<b>Konsolide Kar veya Zarar Tablosu</b>
Hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklığın düzenlediği finansal durum tablosunda yer alan tüm kalemler tek tek birbirleri ile toplanmalıdır.	Hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklığın düzenlediği kar veya zarar tablosundaki tüm kalemler tek tek birbirleri ile toplanmalıdır.
Bağlı ortaklığın tamamının elde edilmeme durumu söz konusu olsa dahi, aktif ve pasifte yer alan tüm kalemler birbirleri ile toplanmalı ve ana ortaklık dışında kalan azınlık payları finansal durum tablosunun pasif kısmında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir.	Bağlı ortaklığın tamamının elde edilmeme durumu söz konusu olsa dahi, tüm gelir ve gider kalemleri birbirleri ile toplanmalıdır.
Üzerinde kontrol sağlanan bağlı ortaklığa ait gerçeğe uygun değer ve net belirlenebilir varlıklar arasında oluşan fark şerefiye olarak kaydedilmelidir. Net belirlenebilir varlıklara ait değerler gerçeğe uygun değerden fazla ise oluşan fark kar veya zarar tablosunda yer alan hesaplar aracılığıyla kaydedilmelidir.	Grubun düzenlenen konsolide kar veya zarar tablosunda azınlık payları farklı bir kalem olarak raporlanmalıdır. Tam konsolidasyon yöntemini kullanan ortaklıklar dışında oluşan tutarlarla ilgili miktarlar “Ana Ortaklık Dışı Kar/Zarar” hesabı aracılığıyla indirim olarak kaydedilmelidir. Bu hesaba ait tutar dönem net karı/zararı hesabından çıkarılarak konsolide kar veya zarar tablosunun kar/zarar tutarı belirlenmelidir.
Ana ortaklık tarafından düzenlenen finansal durum tablosunda yer alan bağlı ortaklığın değeri ile, ana ortaklıkta yer alan bağlı ortaklık özsermayesinin payları karşılıklı olarak eliminasyona tabi tutulmalıdır. Mahsup işlemi yapılırken, bağlı ortaklığın ilk kez konsolide finansal tablolara alındığı tarihteki defter değeri dikkate alınmalıdır.	Grup içerisinde gerçekleşen işlemler eliminasyona tabi tutulmalıdır. Ortaklıkların birbirleri ile yapmış oldukları mal ve hizmet alım satım işlemleri vb. grup içi işlemlerin gerçekleştirilmesi sonucu meydana gelen gelir, gider, kar ve zarar mahsup edilmelidir.
Toplulukta yer alan işletmelere ait alacak ve borçlar, konsolide finansal tablolara alınırken tekrarlanan kayıt olmaması için bu tutarların birbirlerinden karşılıklı olarak indirilmesi gerekmektedir.	
Toplulukta yer alan işletmelerin işlemleri, gelir gider ve zararları tekrarlamaya sebep olmaması için elimine edilmelidir.	
Toplulukta yer alan bağlı ortaklık ve ana ortaklık arasında grup içi dönen ya da duran varlıklara ait alım satım işlemleri gerçekleştirilmişse bu varlıklar konsolide tablolara kaydedilirken ilk maliyetleri dikkate alınmalıdır.	Grup içi işletmeler arasında amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerin alım satım işlemlerinin sonucu meydana gelen kar, zarar ve amortisman farklarının hesaplanması durumunda ilk maliyet bedelleri dikkate alınmalıdır.

**Kaynak:** CANEL, Cansu (2017). “Özel Sektör ve Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Özel Sektör Uygulamasına Yönelik Örnek Çalışma”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 33.

İşletmelerin konsolide finansal tabloları düzenlenirken yukarıdaki Tablo 3’te belirtilen esasları dikkate almaları gerekmektedir.

## **5. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “BOBİ FRS BÖLÜM 22: KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI” AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Bölüm 22’nin amacı, işletmelerin bağlı ortaklık yatırımlarının muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve hazırlanan bu tabloların sunulması ile ilgili olan ilkelerin düzenlenmesidir (BOBİ FRS 22, Madde: 1). İşletmeler tarafından yapılan yatırımların bağlı ortaklık yatırımı olarak değerlendirilebilmesi için yatırımcının, işletme üzerinde kontrolünün bulunması gerekmektedir. Bu gereklilik ise yatırımcının, işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması ile karşılanabilmektedir. Bunun yanı sıra aşağıda belirtilen şartların sağlanması halinde de yatırımcının işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (BOBİ FRS 22, Madde: 4):

- Yatırımcının işletmedeki diğer pay sahipleriyle yaptığı anlaşma doğrultusunda oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi,
- Yatırımcının bir düzenleme ya da sözleşme veya yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi doğrultusunda bu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüne sahip olması,
- Yatırımcının, yatırım yaptığı işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu ya da benzer bir yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama ya da görevden alma gücünün bulunması,
- İşletmenin cari ve önceki raporlama dönemi süresince ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu ya da benzer yürütme organı üyelerinin büyük bir kısmının, yatırımcının oy haklarının kullanılması ile atanmış olmasıdır. Fakat bu durumun oluşabilmesi için üçüncü bir tarafın işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına ya da yukarıda sıralanan üç şartta belirtilen haklara sahip olmaması gerekmektedir.

### **5.1.Bağlı Ortaklık Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi**

Bölüm 22’de bağlı ortaklık yatırımları ile ilgili olarak yapılacak muhasebeleştirme işlemleri, BOBİ FRS’de büyük işletmeler dışındaki işletmeler ve büyük işletmeler olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

#### **• Büyük İşletmeler Dışındaki İşletmeler**

Konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olmayan bu işletmeler, isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo düzenleyebilmektedir. Bu doğrultuda konsolide finansal tablo düzenleyen işletmelerin tam konsolidasyon kurallarında belirtilen konsolide edilecek tüm bağlı ortaklıklar üzerindeki kontrollerinin kaybedilmediği en az iki raporlama dönemi süresince finansal tablolarının düzenlenmesi gerekmektedir. Bu iki dönem süresince konsolide finansal tablo düzenleyen işletmeler isteğe bağlı olarak bu durumu sonlandırabilir. Fakat, ana ortaklık büyük işletme olmasa bile, doğrudan ya da dolaylı olarak herhangi bir bağlı ortaklığın kamu yararını ilgilendiren kuruluş olması söz konusu ise, konsolide finansal tablo düzenlenmesi zorunludur (BOBİ FRS 22, Madde: 10 - 11).

Konsolide finansal tablo düzenlemeyen işletmeler, bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını iştiraklerde yer alan yatırımlarla aynı kuralları dikkate alarak ölçmekte ve kayıt altına almaktadır (BOBİ FRS 22, Madde: 12). Bu doğrultuda, bağlı ortaklıkların ölçümü “İştiraklerdeki Yatırımlar” bölümüne yapılan atıfta belirtilmiştir. Bobi Frs Bölüm 10’da iştiraklerin ilk kayda alınması sırasında maliyet bedelinin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir (BOBİ FRS 10, Madde: 7). Bu gereklilik doğrultusunda, maliyet tespit edilirken, karşı tarafa transfer edilen bedelin gerçeğe uygun değeri ve edinim ile doğrudan ilişkisi kurulabilen maliyet dikkate alınmaktadır. İşletmenin nakit dışındaki varlıklarının transfer edilmesi durumunda ise, bu varlıklara ait gerçeğe uygun değerleri dikkate alınmalıdır (Özerhan ve Sultanoğlu, 2018: 288).

- **Büyük İşletmeler**

Herhangi bir işletmenin büyük işletme olarak değerlendirilebilmesi için, BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini birbirini takip eden iki raporlama döneminde aşması gerekmektedir. Bu ölçütler aşağıda sıralanmıştır (BOBİ FRS, Madde: 5):

- Aktif toplamı 200 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olarak belirtilmiştir.

Bir önceki paragrafta belirtilen ölçütleri sağlayan, tam konsolidasyon yöntemini kullanarak bağlı ortaklıklarını konsolide eden ve konsolide finansal tablolarını düzenleyen işletmeler büyük işletme olarak ifade edilmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017: 271). Bu işletmelerin bağlı ortaklığın ilk ediniminin muhasebeleştirilmesinde “İş Birleşmeleri” bölümüne atıf yapılmaktadır. Bu bölüme göre muhasebeleştirme işlemleri sırasında satın alma yöntemine ait kurallar dikkate alınmaktadır. Bu kuralların uygulanabilmesi için takip edilmesi gereken aşamalar bulunmaktadır. Bu doğrultuda, öncelikle, edinen işletme ve birleşme tarihi tespit edilerek iş birleşmesine ait maliyet belirlenmelidir. Daha sonra, birleşme sonrasında edinilen varlıklar, katlanılan yükümlülükler, kontrol gücü olmayan paylar ölçülerek kayıt altına alınmalıdır. Son olarak ise, şerefiye ya da negatif şerefiye ölçülerek kayıt altına alınmalıdır (Özerhan ve Sultanoglu, 2018: 294).

## **5.2.Konsolidasyon İşlemleri**

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların aynı tarihli finansal tabloları aracılığıyla oluşturulacak konsolide finansal tablolarında, benzer olay ve işlemlerde aynı muhasebe politikalarının kullanılması gerekmektedir. Ancak, topluluk üyelerinden birinin farklı bir politikayı benimsemesi durumu sözkonusu olursa, ilgili işletmeye ait finansal tablolarda gerekli düzeltmeler yapılmalıdır (BOBİ FRS 22, Madde: 26 - 27). Konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında yapılacak konsolidasyon işlemleri aşağıda sıralanmıştır (BOBİ FRS 22, Madde: 25):

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının finansal tablolarında yer alan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kalemleri toplanarak birleştirilmelidir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımına ait defter değeri ile bağlı ortaklığın her birinin özkaynaklarından ana ortaklık payı ile ilgili olan tutarları netleştirilmelidir.
- Topluluk içi işletmeler arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile topluluk içi varlık ve borçların tümü elimine edilmelidir.
- Topluluk içi eliminasyon işlemlerinden sonra dönem net karı ya da zararından kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar belirlenmelidir. Hem kontrol gücü olmayan paylara ait tutarlar hem de ana ortaklık sahiplerinin paylarına ait tutarlar, Konsolide Kar veya Zarar Tablosu'nda raporlanır.
- Konsolide bağlı ortaklıkların net varlıklarından kontrol gücü olmayan payları ilgilendiren tutarlar tespit edilmelidir. Bu tutarlar; birleşme tarihi dikkate alınarak hesaplanan ve birleşme tarihinden sonra özkaynaklarda meydana gelen değişikliklerden kontrol gücü olmayan payların toplanması sonucu oluşmaktadır. Kontrol gücü olmayan paylar, Konsolide Finansal Durum Tablosu'nda raporlanır.

## **6. KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN “VERGİ USUL KANUNU ve MUHASEBE SİSTEMLERİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ” AÇISINDAN İNCELENMESİ**

VUK ve MSUGT'de işletmelerin konsolide finansal tablo düzenlemeleri açısından herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak işletmelerin farklı işletmelere ortak olmak amacı ile yapacakları sermaye yatırımlarının da kayıt altına alınması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise; yatırım yapılan işletmenin sermayesinin ne kadarına ortak olduğunun oranlar aracılığıyla belirlenmesidir. Dikkate alınacak bu oranlar, MSUGT'de belirlenmiştir. İşletmenin, sermayesinin % 10'u ve % 50'si arasında yapılan yatırım iştirak olarak dikkate alınmaktadır. Bu oran

% 50'nin üzerine çıkarsa yapılan yatırım bağı ortaklık olarak ifade edilmektedir. Yapılan bu yatırım oranı ile hem ortaklık hem de oy hakkı elde edilebilmektedir (1 Sıra No'lu MSUGT, C Bölümü).

Bağı ortaklık ile ilgili olarak yapılan yatırımın muhasebeleştirilmesi için Tek Düzen Hesap Planı'nda Mali Duran Varlıklar Hesap grubunda yer alan "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabı kullanılmaktadır. Bu hesaba yapılacak kayıt işlemi ilgili yatırımın alış bedeli dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir (VUK 213, Madde: 279; Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 480). Yatırıma ait değerlendirme işlemi ise maliyet bedeli doğrultusunda yapılmalıdır (Sevilengül, 2011: 398).

## **7. TFRS 10 – BOBİ FRS BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR VE VUK VE MSUGT'DE YER ALAN BİLGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI**

TFRS 10 – BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, VUK ve MSUGT'de yer alan bilgilerin karşılaştırılmasına ait verileri Tablo 4'te gösterilmiştir (Örten vd., 2015: 756 – 758; Ataman ve Cavlak, 2017: 163; Doğan, 2017: 781 – 782; Karapınar ve Eflatun, 2017: 363 – 364; Doğan, 2018: 128):

**Tablo 4: TFRS 10 – BOBİ FRS Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar ve VUK / MSUGT Hükümlerinin Karşılaştırılması**

	<b>TFRS 10</b>	<b>BOBİ FRS Bölüm 22</b>	<b>VUK / MSUGT</b>
<b>Konsolide Finansal Tablo Düzenleme</b>	Bağlı ortaklığı bulunan tüm işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır.	Büyük işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Büyük işletmeler dışındaki diğer işletmeler isteğe bağlı olarak hazırlayabilir.	Konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.
<b>Hazırlanması Gereken Finansal Tablolar</b>	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Konsolide Finansal Durum Tablosu, Konsolide Kar/Zarar Tablosu, Konsolide Özkaynak Değişim Tablosu, Konsolide Nakit Akım Tablosu, Dipnotlar	Bilanço ve Gelir Tablosu zorunludur. Ek finansal tabloların hazırlanması isteğe bağlıdır.
<b>Konsolidasyon Dışında Tutulabilecek Ortaklıklar</b>	Hiçbir bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulamaz.	Önemsiz olarak ifade edilen ortaklıklar, bağlı ortaklığın varlıkları ya da yönetimi üzerinde hakları kısıtlı olan, bir yıl içerisinde elden çıkarılması amaçlanan bağlı ortaklıklar ve konsolidasyon sürecinde gerekli bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilemeyen bağlı ortaklıklar konsolidasyon kapsamına dahil edilmez.	-
<b>Bağlı Ortaklık Ölçütü</b>	Yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekir.	Yatırım yapılan işletmenin ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekir.	% 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olması gerekir.
<b>Kullanılacak Konsolidasyon Yöntemi</b>	Tam konsolidasyon yöntemi kullanılır.	Tam konsolidasyon yöntemi kullanılır.	-
<b>Bireysel Finansal Tablo Düzenleme Yöntemleri</b>	TMS 27: Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar maliyet yöntemi, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilir.	Bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek girişimlerdeki yatırımlar maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemlerinden biri tercih edilir.	Alış bedeli dikkate alınmalıdır.
<b>Muhasebe Politikalarının Uygulanması</b>	Konsolide finansal tabloların hazırlanması aşamasında, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların birbiri ile benzer nitelikteki işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır. Farklı bir politika benimsenirse ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.	Konsolide finansal tabloların hazırlanması aşamasında, birbiri ile benzer nitelikteki işlem ve olaylar için aynı muhasebe politikaları kullanılmalıdır. Farklı bir politika benimsenirse ilgili işletmenin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.	-
<b>Raporlama Tarihi</b>	Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Farklılık olması durumunda, bağlı ortaklık, ana ortaklığın finansal tablolarının tarihini dikkate alarak ilave finansal bilgi hazırlamalıdır.	Topluluktaki işletmelerin finansal tablolarının aynı tarihli olması gerekmektedir. Farklılık söz konusu ise, bağlı ortaklık, ana ortaklığın raporlama dönemi sonunu dikkate alarak finansal tablo hazırlamalıdır.	-

*Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi*

<b>Yurt Dışı Yatırımlarından Kaynaklanan Kur Farkı Kazanç ya da Kayıpları</b>	TMS 21: Oluşan kur farkı kazanç ya da kayıpları yatırımların elden çıkarılması durumunda yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kar ya da zarara yansıtılır.	Özkaynaklar altında “Yabancı Para Çevrim Farkları’nda” gösterilen kur farkı kazanç ya da kayıpları yatırımların elden çıkarılması durumunda “Geçmiş Yıllar Karları/Zararları” hesabına aktarılır.	-
<b>Bağlı Ortaklıklar ile Özkaynakların Eliminasyonu</b>	Ana ortaklığın aktifinde yer alan bağlı ortaklıklar hesabı konsolide bilançodan çıkarılmalıdır. Konsolidasyonda bağlı ortaklıklar hesabı ile özkaynak hesapları karşılaştırılmalıdır.	Ana ortaklığın aktifinde yer alan bağlı ortaklıklar hesabı konsolide bilançodan çıkarılmalıdır. Konsolidasyonda bağlı ortaklıklar hesabı ile özkaynak hesapları karşılaştırılmalıdır.	-
<b>Ertelenmiş Vergi Etkisi</b>	Muhasebe değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen farklardan dolayı ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanması zorunludur.	Muhasebe değeri ile vergi değeri arasında meydana gelen farklardan dolayı ertelenmiş vergi alacağı ve yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş verginin hesaplanması büyük işletmeler için zorunlu; orta büyüklükteki işletmeler için isteğe bağlıdır.	-
<b>Şerefiye</b>	Bağlı ortaklığın sermayesinde bulunan payların maliyet değeri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş özkaynak tutarından büyükse şerefiye oluşur. İtfa edilmemektedir.	Bağlı ortaklığın sermayesinde bulunan payların maliyet değeri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmiş özkaynak tutarından büyükse oluşur. İtfa edilmektedir.	İtfa edilmektedir.

Tablo 4'te görüldüğü gibi TFRS 10'a göre bağlı ortaklığı bulunan tüm işletmeler konsolide finansal tablo hazırlamak zorundadır. Bu işletmeler, hiçbir bağlı ortaklığını konsolidasyon kapsamı dışında tutamaz. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olarak bilinmesi için ana ortaklık tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu standarda göre, işletmeler tam kondolidasyon yöntemini kullanmalıdır.

BOBİ FRS'ye göre sadece büyük işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu bulunmakta, diğer işletmeler ise isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo hazırlayabilmektedir. Bazı bağlı ortaklıklar konsolidasyon kapsamı dışında bırakılabilmektedir. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olarak belirtilebilmesi için kontrol edilmesi gerekmektedir. Tam konsolidasyon yöntemi kullanılmaktadır.

VUK/MSUGT'ye göre ise, bağlı ortaklığı olan işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Yatırım yapılan işletmenin bağlı ortaklık olabilmesi için % 50'den fazla sermaye ya da oy hakkına sahip olması gerekmektedir.

## **8. BOBİ FRS BÖLÜM 22 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLARIN DÜZENLENMESİ İLE İLGİLİ UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**Örnek<sup>3</sup>:** X ve Y İşletmeleri, iş birleşmesi sözleşmesi yapmışlardır. İşletmelerin 01.01.2019 tarihi birleşme öncesi finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir:

<b>01.01.2019 Tarihli FİNANSAL DURUM TABLOLARI (TL)</b>		
	<b>X İşletmesi</b>	<b>Y İşletmesi</b>
<b>VARLIKLAR</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>		
Nakit ve Benzerleri	220.000	200.000
Ticari Alacaklar (Net)	400.000	100.000
Stoklar (Net)	300.000	200.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>920.000</b>	<b>500.000</b>
<b>Duran Varlıklar</b>		
Maddi Duran Varlıklar		
Tesis, Makine ve Cihazlar	300.000	200.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(60.000)	(40.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Gayri Maddi Haklar	-	40.000
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>240.000</b>	<b>200.000</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.160.000</b>	<b>700.000</b>
<b>KAYNAKLAR</b>		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.000	50.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	80.000	150.000
<b>Özkaynaklar</b>		
Ödenmiş Sermaye	600.000	400.000
Kar Yedekleri ve Fonlar	320.000	40.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>980.000</b>	<b>500.000</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.160.000</b>	<b>700.000</b>

Y İşletmesi'nin net varlıklarını iki farklı formül kullanarak hesaplayabilmek mümkündür:

Net Varlıklar = Toplam Varlıklar – Yükümlülükler

Net Varlıklar = 700.000 – 200.000

Net Varlıklar = 500.000 TL

<sup>3</sup> Ataman ve Gökçen, 2017: s. 279 – 293'den uyarlanmıştır.

Net Varlıklar = Toplam Özkaynaklar – Yükümlülükler

Net Varlıklar = 700.000 – 200.000

Net Varlıklar = 500.000 TL

Her iki formül kullanılarak hesaplanan Y İşletmesi'nin net varlıkları 500.000 TL olarak belirlenmiştir. Sözleşmeye göre X İşletmesi, Y İşletmesi'nin % 80'ini satın alacaktır. Bu doğrultuda; X İşletmesi Edinen İşletme, Y İşletmesi ise Edinilen İşletmedir. Birleşme tarihi olan 01.01.2019 tarihi itibariyle Y İşletmesi'nin varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir:

Y İşletmesi			
	Defter Değeri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)	Fark
Nakit ve Benzerleri	200.000	200.000	0
Ticari Alacaklar (Net)	100.000	100.000	0
Stoklar (Net)	200.000	204.000	4.000
Maddi Duran Varlıklar			
Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000	220.000	20.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(40.000)	(44.000)	(4.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Gayri Maddi Haklar	40.000	42.000	2.000
Kısa Vadeli Yükümlülükler	(50.000)	(50.000)	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler	(150.000)	(150.000)	0
<b>Net Varlık Toplamı</b>	<b>500.000</b>	<b>522.000</b>	<b>22.000</b>

Birleşme tarihi itibariyle, X İşletmesi tarafından Y İşletmesi'nin net varlıkları gerçeğe uygun değeriyle ve kontrol gücü olmayan payları da kapsayacak şekilde kayıt altına alınacaktır. Bu doğrultuda, edinilen işletme olan Y İşletmesi'nin tanımlanabilir net varlıkları edinen işletme olan X İşletmesi'nin konsolide finansal durum tablosunda 522.000 TL olarak raporlanmış olacaktır.

X İşletmesi, 01.01.2019 tarihi itibariyle, Y İşletmesi'nin % 80'ini elde etmiştir. Bu elde etme işlemi ile ilgili olarak X İşletmesi, birim nominal değeri 40 TL'den 10.000 adet hisse senedi ihraç etmiş ve hisselerin toplam piyasa değerinin 440.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu işleme ait X İşletmesi tarafından yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		
212.01 Y İşletmesi		
500 SERMAYE		400.000
520 PAY İHRAÇ PRİMLERİ		40.000
Y İşletmesi'nin % 80'ini elde etmek için hisse senedi ihracı nedeniyle (40 TL x 10.000 adet)		

Şerefiyenin Hesaplanması	TL
Y İşletmesi'nin Net Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri	522.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar (% 20)	(104.400)
<b>Ana Ortaklık Payı (% 80)</b>	<b>417.600</b>
İş Birleşmesi Maliyeti	440.000
Net Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	(417.600)
<b>Şerefiye</b>	<b>22.400</b>

İş birleşmesi sonucunda düzenlenecek konsolide finansal durum tablosunun hazırlanmasında yapılması gereken çalışmalar Tablo 5'te gösterilmiştir:



**Tablo 5: Konsolidasyon İşlemleri Çalışma Kağıdı**

X ve Y İşletmelerinin 01.01.2019 Birleşme Tarihi İtibariyle Konsolidasyon İşlemleri Çalışma Kağıdı (TL)					
	X İşletmesi Defter Değeri	Y İşletmesi Defter Değeri	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
<b>VARLIKLAR</b>					
<b>Dönen Varlıklar</b>					
Nakit ve Benzerleri	220.000	200.000	-	-	420.000
Ticari Alacaklar (Net)	400.000	100.000	-	-	500.000
Stoklar (Net)	300.000	200.000	4.000	-	504.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>920.000</b>	<b>500.000</b>			<b>1.424.000</b>
<b>Duran Varlıklar</b>					
Finansal Yatırımlar					
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000	-		440.000	0
Maddi Duran Varlıklar					
Tesis, Makine ve Cihazlar	300.000	200.000	20.000	-	520.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(60.000)	(40.000)	-	4.000	(104.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Gayri Maddi Haklar	-	40.000	2.000	-	42.000
Şerefiye	-	-	22.400	-	22.400
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>680.000</b>	<b>200.000</b>			<b>480.400</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.600.000</b>	<b>700.000</b>			<b>1.904.400</b>
<b>Kaynaklar</b>					
Kısa Vadeli Yükümlülükler	100.000	50.000			150.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	80.000	150.000			230.000
<b>Özkaynaklar</b>					
Ödenmiş Sermaye					
Sermaye	1.000.000	400.000	400.000		1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-			40.000
Kar Yedekleri	320.000	40.000	40.000		320.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-		104.400	104.400
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000	60.000		60.000
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>1.420.000</b>	<b>540.000</b>			<b>1.524.400</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.600.000</b>	<b>700.000</b>	<b>548.400</b>	<b>548.400</b>	<b>1.904.400</b>

Muhasebe Kayıtları

100 NAKİT KASASI	200.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	100.000	
153 TİCARİ MALLAR	200.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	200.000	
261 HAKLAR	40.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		40.000
320 SATICILAR		50.000
420 SATICILAR		150.000
500 SERMAYE		400.000
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER		40.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		60.000
Y İşletmesi'nin defter değerlerinin eklenmesi		

*Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi*

153 TİCARİ MALLAR	4.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
260 ŞEREFİYE	22.400	
261 HAKLAR	2.000	
500 SERMAYE	400.000	
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER	40.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	60.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		440.000
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		104.400
Y İşletmesi'ne yapılan yatırım tutarı ile özkaynak kalemlerinin mahsubu ve şerefiyenin kayda alınması		

Yukarıdaki muhasebe kayıtları sonucunda hazırlanan, X İşletmesi'nin 01.01.2019 tarihli konsolide finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

01.01.2019 Tarihli KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)	
	X İşletmesi
<b>VARLIKLAR</b>	
<b>Dönen Varlıklar</b>	
Nakit ve Benzerleri	420.000
Ticari Alacaklar (Net)	500.000
Stoklar (Net)	504.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>1.424.000</b>
<b>Duran Varlıklar</b>	
Maddi Duran Varlıklar	
Tesis, Makine ve Cihazlar	520.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(104.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Gayri Maddi Haklar	42.000
Şerefiye	22.400
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>480.400</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.904.400</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	150.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	230.000
<b>Özkaynaklar</b>	
Ödenmiş Sermaye	1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000
Kar Yedekleri	320.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	104.400
Geçmiş Yıllar Karları	60.000
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>1.524.400</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.904.400</b>

X ve Y İşletmelerinin 2019 dönemi sonu itibariyle hazırladığı kar veya zarar tabloları aşağıdaki gibidir:

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)		
	X İşletmesi	Y İşletmesi
Brüt Satış Hasılatı	1.200.000	900.000
Satışların Maliyeti (-)	850.000	620.000
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>	<b>350.000</b>	<b>280.000</b>
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	280.000	204.400
<b>ESAS FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>70.000</b>	<b>75.600</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	24.000	-
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-	-
<b>Dönem Net Karı / Zararı</b>	<b>94.000</b>	<b>75.600</b>

X ve Y İşletmelerinin 2019 dönemi sonu itibariyle hazırladığı finansal durum tabloları aşağıdaki gibidir:

X ve Y İşletmelerinin 31.12.2019 FİNANSAL DURUM TABLOLARI (TL)		
	X İşletmesi	Y İşletmesi
<b>VARLIKLAR</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>		
Nakit ve Benzerleri	248.000	200.000
Ticari Alacaklar (Net)	430.000	160.600
Diğer Alacaklar	30.000	
Stoklar (Net)	290.000	125.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>998.000</b>	<b>485.600</b>
<b>Duran Varlıklar</b>		
Finansal Yatırımlar		
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000	-
Maddi Duran Varlıklar		
Tesis, Makine ve Cihazlar	220.000	150.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(44.000)	(30.000)
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Gayri Maddi Haklar	-	10.000
Şerefiye	-	-
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>616.000</b>	<b>130.000</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.614.000</b>	<b>615.600</b>
<b>Kaynaklar</b>		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	70.000	30.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	30.000	10.000
<b>Özkaynaklar</b>		
Ödenmiş Sermaye		
Sermaye	1.000.000	400.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-
Kar Yedekleri	320.000	40.000
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000
Dönem Net Karı	94.000	75.600
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>1.514.000</b>	<b>575.600</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.614.000</b>	<b>615.600</b>

2019 dönemi içerisinde gerçekleşen işletmeler arasındaki işlemler aşağıdaki gibidir:

1. X İşletmesi, dönem içerisinde maliyet bedeli 15.000 TL olan ticari mallarını 20.000 TL'ye Y İşletmesi'ne satmıştır.
2. X İşletmesi, dönem içerisinde Y İşletmesi'nden 30.000 TL tutarında mal almıştır. Y İşletmesi, malların maliyet bedeli üzerinden % 25 kar etmiştir.
3. 15.01.2019 tarihinde Y İşletmesi, X İşletmesi'nden 28.000 TL tutarındaki makineyi almıştır. Bu makine daha önce X İşletmesi tarafından 20.000 TL'ye alınmıştır. Makinenin satış tarihindeki net defter değeri 16.000 TL olarak belirlenmiştir. 15.01.2019 tarihi itibarıyla makinenin tahmini kalan faydalı ömrü dört yıldır.
4. Y İşletmesi, 30.12.2019 tarihinde yaptığı 5.000 TL tutarındaki ödeme ile X İşletmesi'ne olan borcunu 10.000 TL'ye düşürmüştür. Bu ödeme süreci devam etmektedir.

Bu işlemler doğrultusunda çalışma kağıdı üzerinde hazırlanan finansal tablolar aşağıdaki gibidir:

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)					
	X İşletmesi	Y İşletmesi	Eliminasyon		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
Brüt Satış Hasılatı	1.200.000	900.000	50.000	-	2.050.000
Satışların Maliyeti (-)	850.000	620.000	-	50.000	1.420.000
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>	<b>350.000</b>	<b>280.000</b>	-	-	<b>630.000</b>
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	280.000	204.400	-	3.000	481.400
<b>ESAS FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>70.000</b>	<b>75.600</b>	-	-	<b>148.600</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	24.000	-	12.000	-	12.000
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-	-	-	-	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-	-	-	15.120
<b>Dönem Net Karı / Zararı</b>	<b>94.000</b>	<b>75.600</b>	62.000	53.000	<b>145.480</b>

X ve Y İşletmelerinin 31.12.2019 FİNANSAL DURUM TABLOLARI (TL)					
	X İşletmesi	Y İşletmesi	Eliminasyon İşlemleri		Konsolide Tutarlar
			Borç	Alacak	
<b>VARLIKLAR</b>					
<b>Dönen Varlıklar</b>					
Nakit ve Benzerleri	248.000	200.000	5.000		453.000
Ticari Alacaklar (Net)	430.000	160.600		15.000	575.600
Diğer Alacaklar	30.000				30.000
Stoklar (Net)	290.000	125.000	4.000		419.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>998.000</b>	<b>485.600</b>			<b>1.477.600</b>
<b>Duran Varlıklar</b>					
Finansal Yatırımlar					
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	440.000			440.000	-
Maddi Duran Varlıklar					
Tesis, Makine ve Cihazlar	220.000	150.000	20.000	8.000	382.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(44.000)	(30.000)		5.000	79.000
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Gayri Maddi Haklar	-	10.000	2.000		12.000
Şerefiye	-	-	22.400	-	22.400
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>616.000</b>	<b>130.000</b>			<b>337.400</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.614.000</b>	<b>615.600</b>			<b>1.815.000</b>

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

Kaynaklar					
Kısa Vadeli Yükümlülükler	70.000	30.000	10.000		90.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	30.000	10.000			40.000
<b>Toplam Yabancı Kaynaklar</b>	<b>100.000</b>	<b>40.000</b>			<b>130.000</b>
<b>Özkaynaklar</b>					
Ödenmiş Sermaye					
Sermaye	1.000.000	400.000	400.000		1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000	-	-		40.000
Kar Yedekleri	320.000	40.000	40.000		320.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000	60.000	60.000		60.000
Dönem Net Karı	94.000	75.600	77.120	53.000	145.480
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	-	-	-	119.520	119.520
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>1.514.000</b>	<b>525.600</b>			<b>1.685.000</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.614.000</b>	<b>615.600</b>			<b>1.815.000</b>

X İşletmesi'nin Muhasebe Kayıtları;

100 NAKİT KASASI	200.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	160.600	
153 TİCARİ MALLAR	125.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	150.000	
261 HAKLAR	10.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		30.000
320 SATICILAR		30.000
420 SATICILAR		10.000
500 SERMAYE		400.000
540 KARDAN AYRILAN YASAL YEDEKLER		40.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		60.000
590 DÖNEM NET KARI		75.600
Y İşletmesi'nin defter değerlerinin eklenmesi		
153 TİCARİ MALLAR	4.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	20.000	
260 ŞEREFİYE	22.400	
261 HAKLAR	2.000	
500 SERMAYE	400.000	
540 YASAL YEDEKLER	40.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	60.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000
212 BAĞLI ORTAKLIKLAR		440.000
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		104.400
X İşletmesi tarafından yapılan yatırımın değeri ile bağlı ortaklık özsermaye kalemlerinin mahsubu		
590 DÖNEM NET KARI	15.120	
5XX KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR		15.120
Y İşletmesi'nin karından 75.600 TL* 0.20 kontrol gücü olmayan payın ayrılması		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	50.000	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		50.000
Satış işleminin düzeltilmesi		
100 NAKİT KASASI	5.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		5.000
Y İşletmesi tarafından X İşletmesi'ne ödenen		
320 SATICILAR	10.000	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		10.000

Konsolide Finansal Tabloların TFRS 10, BOBİ FRS Bölüm 22, Vergi Usul Kanunu Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından İncelenmesi

	Karşılıklı olarak borç ve alacakların mahsubu		
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR ve KAZANÇLAR	12.000	
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		8.000
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.000
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.000
	Satın Alınan tesis, makine ve cihaz		
	590 DÖNEM NET KARI	62.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		50.000
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN ÇEŞİTLİ GELİR VE KAZANÇLAR		12.000
	Gelir hesaplarının sonuç hesabına aktarılarak kapatılması		
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	50.000	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.000	
	590 DÖNEM NET KARI		53.000
	Gider hesaplarının sonuç hesabına aktarılarak kapatılması		

X İşletmesi 31.12.2019 Tarihli KONSOLİDE FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)

<b>VARLIKLAR</b>	
<b>Dönen Varlıklar</b>	
Nakit ve Benzerleri	453.000
Ticari Alacaklar (Net)	575.600
Diğer Alacaklar	30.000
Stoklar (Net)	419.000
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>1.477.600</b>
<b>Duran Varlıklar</b>	
Finansal Yatırımlar	
Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımlar	-
Maddi Duran Varlıklar	
Tesis, Makine ve Cihazlar	382.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	79.000
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Gayri Maddi Haklar	12.000
Şerefiye	22.400
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>337.400</b>
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>1.815.000</b>
<b>Kaynaklar</b>	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	90.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	40.000
<b>Toplam Yabancı Kaynaklar</b>	<b>130.000</b>
<b>Özkaynaklar</b>	
Ödenmiş Sermaye	
Sermaye	1.000.000
Pay İhraç Primleri	40.000
Kar Yedekleri	320.000
Geçmiş Yıllar Karları	60.000
Dönem Net Karı	145.480
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	119.520
<b>Toplam Özkaynaklar</b>	<b>1.685.000</b>
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>1.815.000</b>

1 OCAK – 31 ARALIK 2019 DÖNEMİ KONSOLİDE KAR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)

Brüt Satış Hasılatı	2.050.000
Satışların Maliyeti (-)	1.420.000
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>	<b>630.000</b>
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)	481.400
<b>ESAS FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>148.600</b>
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kazançlar	12.000
Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)	-
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	15.120
<b>Dönem Net Karı / Zararı</b>	<b>160.600</b>
Ana Ortaklık Sahiplerine İsbet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	<b>145.480</b>
Kontrol Gücü Olmayan Paylara İsbet Eden Dönem Net Karı veya Zararı	<b>15.120</b>

## 9. SONUÇ

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, işletme sahipleri tarafından yapılacak yatırımlar ile ilgili olarak işletmeleri tek bir çatı altında toplama düşüncesini ortaya çıkarmıştır. Bu sayede, daha önce insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla tek tek faaliyet gösteren işletmelerin, faaliyetlerini artık tek bir çatı altında yerine getirmesi sağlanmaktadır. Bu durum, bu işletmelerin mali nitelikli işlemlerinin de tek bir finansal tabloda gösterilmesi ihtiyacını gündeme getirmiş ve bu doğrultuda, işletmeler tarafından tek tek düzenlenen finansal tabloların birleştirilerek konsolide finansal tabloların oluşması sağlanmıştır. Düzenlenen bu tablolar aracılığıyla, birleşen işletmelerin mali nitelikli işlemleri ile ilgili gerçeğe uygun bilgiler üretilebilecektir. Konsolide finansal tabloların düzenlenmesi amacıyla 1976 yılından beri hem dünyada hem de ülkemizde bazı standartlar geliştirilmiş ve geliştirilen standartlarla ilgili güncellemeler yapılmaya halen devam etmektedir.

İlk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından bazı standartlar yayınlanmıştır. Daha sonra, IASC bu görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. IASB, son olarak 2015 yılında "UFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı"nı yayınlamıştır. Ülkemizde de konsolide finansal tablo düzenleme ile ilgili ilk düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan tebliğ ile yapılmıştır. Daha sonra, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından ilk standart yayınlanmıştır. Son olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından "TFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar Standardı" yayınlanmıştır. Bu standardın yanı sıra, Türkiye'de faaliyetlerini yerine getiren büyük ve orta boy işletmelerden bağımsız denetime tabi olmasına rağmen TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmeler için de "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" başlığı ile standart (BOBİ FRS) 2017 yılında yayınlanmıştır. Bu standartlar arasında "Bölüm 22: Konsolide Finansal Tablolar"a aittir.

TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22'de, ana ortaklık ve bağlı ortaklık yatırımları ile ilgili olarak düzenlenmesi gereken konsolide finansal tabloların düzenlenme ve düzenlenen bu tabloların sunulmasına ait ilkeler yer almaktadır. Standartlarda, finansal tabloların konsolide edilmesi için kullanılması gereken konsolidasyon yöntemleri ve konsolidasyon işleminin gerçekleştirilmesi sırasında yapılması gereken işlemlere ait bilgiler bulunmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22 arasında uyum bulunmaktadır. Ancak, birtakım farklılıklar da mevcuttur. TFRS 10, bağlı ortaklığı olan tüm işletmelere konsolide finansal durum tablosu hazırlamayı zorunlu tutmaktadır. BOBİ FRS Bölüm 22'de büyük işletmeler için konsolide finansal durum tablosunun hazırlanması zorunluken, büyük işletmeler dışındaki işletmelerde ise konsolide finansal durum tablosu hazırlamak isteğe bağlıdır. TFRS 10'da hiçbir ortaklık konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamakta; BOBİ FRS Bölüm 22'de ise, önemsiz olarak belirtilen ortaklıklar konsolidasyona dahil edilmemektedir. Yine TFRS 10'da ertelenmiş vergi hesaplanması zorunlu olmasına rağmen, BOBİ FRS Bölüm 22'de ertelenmiş verginin hesaplanması büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ise isteğe bağlıdır. Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) ise, konsolide finansal tabloların hazırlanması ile ilgili herhangi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Hem VUK hem de MSUGT'de, konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ilgili TFRS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 22'de belirtildiği kadar ayrıntılı bilgi yer almamaktadır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, H. (Ed.). (2020). Bobi FRS TFRS/TMS ve MSUGT/VUK Karşılaştırmaları, Bozkurt Yazar, B. “Bölüm 20: Konsolide Finansal Tablolar”, Ankara: Siyasal Kitabevi. s. 447 – 477.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2 / 3.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Bobi Frs Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Bobi Frs Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı 2021 Sürümü, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Canel, C. (2017). “Özel Sektör Ve Kamu Sektöründe Muhasebe Standartları Kapsamında Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması: Özel Sektör Uygulamasına Yönelik Örnek Çalışma”, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Casabona, P. A., Ashwal, A. (Spring 2005). “The Concept of Control in Consolidated Financial Statements: Convergence of U.S. and International Accounting Rules”, Review of Business. 26 (2), 36 – 41.
- Deran, A. ve Aktaş, R. (2004). “Konsolide Mali Tablolarla İlgili IFRS Çerçevesinde Hazırlanan Ulusal Düzenlemelerin İncelenmesi”, Sosyal Bilimler Araştırmaları e-Dergisi, 1(2), Dönem: Eylül.
- Doğan, A. (2017). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 9 /4.
- Doğan, A. (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 80.
- Haftacı, V. ve Kılınc, Y. (2013). “Kobi Tfrs'lere Göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 25.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)-2017-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88](http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10264/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS)-2017-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88) (Erişim Tarihi: 20.04.2021).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), (2020), Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı.
- Karapınar, A. ve Eflatun, A.O. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). “BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS / TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme”, Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Özel Sayı.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1 Sıra No'lu MSUGT, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2015). Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS - TFRS) Uygulama ve Yorumları, 8. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.



Özerhan, Y. ve Sultanoğlu, B. (2018). Uygulamalı Bobi Finansal Raporlama Standardı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkan, M. ve Terzi, S. (2010). “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 100 Temmuz-Ağustos, 21 – 45.

Practical Guide to IFRS Consolidated Financial Statements: Redefining Control, <https://www.pwc.com.au/industry/real-estate/assets/practical-guide-ifs-consolidated-jul11.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.04.2021)

Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2002). “SPK Konsolidasyon Tebliği’nin İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 59 Nisan-Mayıs-Haziran, 21 – 45.

Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Türk Dil Kurumu, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Vergi Usul Kanunu 213, <https://mevzuat.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.03.2021).

Yardımcıoğlu, M. (2008). “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 90, 145 – 168.